

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



SARA ISABEL DE ARAÚJO PATA

**A RESPONSABILIDADE DOS CONTABILISTAS
CERTIFICADOS**

**Dissertação de Mestrado
em Ciências Jurídico-Financeiras**

LISBOA, 2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



A RESPONSABILIDADE DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Sara Isabel de Araújo Pata

Dissertação de Mestrado
em Ciências Jurídico Financeiras

Lisboa, 2018

Agradecimentos,

Aos meus pais, por tudo!

Ao meu orientador por toda a paciência e compreensão.

À Direção da FDL, pelo auxílio e pela estimulação, nas horas de cansaço e aflição.

A ti, que sempre motivaste e não me deixaste desistir!

Amigas que sempre acreditaram e apoiaram.

Índice

Resumo.....	6
Abstract.....	8
Abreviaturas.....	10
Introdução.....	12
I. Breve resenha histórica.....	14
1) Evolução dos modelos contabilísticos	14
2) Evolução do ensino da contabilidade	15
3) Evolução do exercício da atividade da contabilística.....	17
II. Conceitos essenciais, tipos e modelos contabilístico.....	24
III. Regime jurídico do exercício da atividade.....	33
2.1 Alteração da denominação e estrutura orgânica	34
2.2. Atribuições da OTOC	36
2.3 Funções do TOC.....	39
2.4 Modo de Exercício da Atividade	43
IV. Responsabilidade Tributária	46
4.1 Evolução.....	46
4.2 Regime Jurídico: LGT e CSC	49
4.2.1 Responsabilidade Tributária de gerentes e administradores e responsáveis técnicos.....	49
4.2.2 Pressupostos da Responsabilidade	56
4.2.3 Responsabilidade Subsidiária e Responsabilidade Solidária.....	63
4.2.4 Deveres e Responsabilidade dos ROC's e TOC's.....	68
4.2.5 A (in)Constitucionalidade da Responsabilidade Subsidiária pelas multas e coimas	74

Conclusões	82
Fontes	84
Bibliografia	87

Resumo

A profissão dos contabilistas tem vindo a evoluir de forma positiva nas últimas décadas. Em 2015, surge um novo Decreto-Lei, o n.º 139/2015, de 7 de setembro, que veio trazer aos Estatutos outra forma de regulação das competências e dos direitos destes profissionais.

As funções que determinam esta profissão vão muito além da simples contabilidade e assinatura das declarações fiscais: os contabilistas são responsáveis pela regulação técnica da contabilidade e da fiscalidade, consultoria, assinatura das demonstrações financeiras e no caso de existir processos tributários, em que necessitam de representar a entidade e determinar o seu responsável.

É importante demonstrar que os contabilistas são responsáveis, podendo recair em diversas áreas do direito, nomeadamente na Responsabilidade Civil, Tributária, Penal, Contraordenacional, Laboral ou mesmo disciplinar.

A Responsabilidade Tributária surge no nosso país através da Lei Geral Tributária em 1995, encontrando-se atualmente tipificada no artigo 24.º n.º 3 deste diploma. Numa primeira fase, mais propriamente em 2006 estava em causa a responsabilidade a título de dolo, passando a evoluir depois também pela responsabilidade nos casos de negligência.

Pode estar em causa uma simples Responsabilidade Tributária, que poderá ser Solidária ou Subsidiária, consoante os acontecimentos, do contabilista ou do responsável pelas atividades financeiras num determinado momento ou período. São fatores que parecem irrelevantes, mas que no aparecimento da dívida tributária podem determinar o tipo de responsabilidade e o agente da mesma, evitando o surgimento de terceiros, conhecidos na doutrina como solidários.

Atualmente a Responsabilidade Tributária, requer o preenchimento de cinco requisitos: ação/omissão, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade; por sua vez, os requisitos adjetivos recaem sobre o incumprimento da prestação do devedor originário.

Os Contabilistas podem incorrer numa responsabilidade penal, enquanto autor, coautor, cúmplice ou investigador, e contraordenacional, desde que seja praticado um ato ilícito que prejudique terceiros ou entidades.

Palavras Chave: Contabilista Certificados; Dívida; Pagamento Dívidas; Responsabilidade; Responsabilidade Solidária; Responsabilidade Subsidiária; Responsabilidade Tributária; Revisor Oficial de Contas; Técnico Oficial de Contas

Abstract

The accounting profession has been evolving positively in recent decades. In 2015, a new law decree, no. 139/2015, of September 7th, came to bring the Statutes another way, to see the competences or rights of these professionals.

The functions that determine this profession go beyond the simple accounting and signature of the tax declarations, they are responsible for the technical regulation of accounting and taxation, consulting, signing the financial statements and in case there are tax processes, where they need to represent the entity and determine whom is responsible.

It is important to demonstrate that accountants are responsible, and may fall into several areas of law, namely Civil Liability, Tax, Criminal, Disciplinary, Labour or even disciplinary.

Tax Responsibility arises in our country through the General Tax Law in 1995, and is currently typified in Article 24 (3) of the same law. In a first phase, more properly in 2006 with the responsibility by way of deceit, being also known for liability in cases of negligence.

On it may fall a simple Tax Responsibility, being able to be divided between Solidary and the Subsidiary that vary according to the events, of the accountant or of the person in charge of the financial activities in a determined moment or period. These are factors that seem irrelevant, but that in the appearance of tax debt can determine the type of responsibility and the agent, avoiding the emergence of third parties, known in the doctrine as solidary.

Currently the Tax Responsibility requires the fulfillment of five requirements such as: action / omission, unlawfulness, fault, damage and causal link; and the adjective requirements fall on the default of the original debtor.

Accountants may incur in criminal liability, as author, co-author, accomplice or investigator, and administrative misconduct, provided that an unlawful act is committed that harms third parties or entities.

Keywords Certified Accountant; Debt; Payment of Debts; Responsibility; Solidarity Responsibility; Subsidiary liability; Tax Responsibility; Statutory Auditor; Technical Accountant

Abreviaturas

Al. - Alínea

AR – Assembleia da República

ATOC - Associação dos Técnicos de Contas

CC – Contabilistas Certificados

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP - Código do Processo Penal

CPT - Código do Processo Tributário (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44 129, de 23 de abril, na sua redação atual)

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC- Código das Sociedades Comerciais

CTOCC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

ETOC - Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

N.º - Número

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

POC - Plano Oficial de Contabilidade

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC - Revisor Oficial de Contas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

ss. – Seguintes

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TOC - Técnico Oficial de Contas

TOCs – Técnicos Oficiais de Contas

UE - União Europeia

Introdução

O presente trabalho resulta de um esforço e dedicação sobre a matéria da responsabilidade dos contabilistas certificados e dos seus responsáveis técnicos, tema ainda pouco desenvolvido na nossa Doutrina e que levanta algumas questões complexas.

Numa primeira fase, uma resenha histórica dos últimos cem anos para compreender o surgimento desta profissão e da evolução não apenas na educação ou ensino, mas também no acréscimo de exercícios que foram sendo adicionados, ao longo dos anos às suas funções, enquanto técnicos.

Posteriormente, o regime dos principais conceitos, tipos e modelos desta profissão, com as muitas variantes que surgiram e foram sendo aplicadas e gradualmente aperfeiçoadas na contabilidade, através de modelos e técnicas, sempre para a melhoria do serviço que foram sendo adaptadas ao quotidiano da sociedade.

Por conseguinte, proponho o desenvolvimento do regime jurídico das sociedades, com uma breve referência, não só às normas, como também às funções desempenhadas pelos Contabilistas Certificados e pelos Revisores Oficiais de Contas.

Por fim, e não menos relevante, abordaremos as várias situações que podem suscitar os deveres e obrigações destes profissionais. Na primeira vertente, a Responsabilidade Tributária e uma breve contextualização histórica, como enquadramento da norma e ponto de partida. Uma segunda vertente, onde serão objeto de estudo todas as diligências e comportamentos que constam no artigo 24.º da LGT e respetivas remissões. Desta forma, será possível apurar e desenvolver os pressupostos e tipos de responsabilidade imputáveis aos técnicos, assim como os seus reais encargos.

Por último, a possível inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT, através de diversas decisões e questões que foram sendo levantadas ao longo de alguns anos pelo Tribunal Constitucional e pelo Supremo Tribunal de Justiça. É uma das normas que mais debate tem suscitado na nossa jurisprudência. Aqui levantam-se

duas grandes questões: será que o referido artigo 8^a do RGIT viola o princípio da intransmissibilidade da pena? Será que existe responsabilidade solidária?

Através do presente estudo, procuraremos esmiuçar todos os argumentos concernentes à referida temática, por forma a encontrar respostas às problemáticas colocadas .

I. Breve resenha histórica

1) Evolução dos modelos contabilísticos

Em Portugal surgiram diversos e importantes processos que acabaram por desenvolver a Contabilidade. Esta evolução decorreu por fases, tendo início na Monarquia, passando pela República até ao 25 de abril de 1974, seguindo-se o pós 25 de abril até à atualidade.

Com a Implantação da República, em 1910, foi aprovada a CRP, a 20 de agosto de 1911, marco importante que permitiu ultrapassar o período conturbado que se vivia no país, mas também esclarecer alguns aspetos económicos. Foi implementado um novo regulamento, que impunha a *“inspeção e fiscalização oficial das contas das sociedades anónimas por peritos contabilistas, a assinatura pelo guarda-livros dos documentos de prestação de contas e proibia os administradores de serem guarda-livros nas sociedades que administrassem.”*¹

Um ano após a nomeação de António Oliveira Salazar como Presidente do Conselho de Ministros da República Portuguesa, cargo que ocupou de 1932 até 1968, foram implementadas medidas, conhecidas como a nova Constituição da República, que controlavam a economia² e criaram algumas organizações profissionais.

Com a Revolução dos Cravos, a 25 de abril de 1974, os TOCs propuseram que a contabilidade apenas fosse executada por TOCs, acabando por ser criada uma *Associação Portuguesa dos Contabilistas* para que existisse um acompanhamento a estes profissionais. Tornando-se uma excelente forma de promoção e elemento essencial, para não só exigir-se cada vez mais destes profissionais, garantindo um ensino de prestígio, mas também o uso exclusivo dos especialistas para que os seus membros participassem na revista criada em 1978 - *Revista de Contabilidade e Finanças*.

¹ Cfr. Regulamento de 13 de abril de 1911.

² As mudanças no ensino da economia decorreram do decreto n.º 19 081, de 12 de dezembro de 1930. Com a fundação da Universidade Técnica de Lisboa, e após a assinatura do Ministro da Instrução Pública, o Prof. Gustavo Cordeiro Ramos, que proporcionou que o Instituto Superior de Comércio se convertesse no Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras. Passados vinte dias, tomava posse o reitor da Universidade Técnica, Prof. João Alberto Pereira de Azevedo Neves.

2) Evolução do ensino da contabilidade

Em 1870, a economia sofreu um enorme desenvolvimento na forma como passou a ser lecionada nas Escolas e na Universidade de Lisboa e Porto, destacando-se não só a evolução de determinadas matérias, como também o grau de exigência que passou a ser aplicado.

Foi um marco importante porque para a evolução desta ciência, até aqui por desenvolver, foi necessária a criação das primeiras Escolas e Institutos, que acabaram por investir nesta nova temática, com o aparecimento de novos métodos para as diversas áreas da Contabilidade, como a Contabilidade Industrial e Comercial, Seguros, Câmbio, Letras, Geografia Comercial e casos práticos.

A 5 de agosto de 1870 surgiu uma nova organização para o ensino comercial, o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa; passados sete anos estas disposições foram anuladas através de decreto.³ O Ministro Augusto José Cunha, a 14 de dezembro de 1897, através de decreto, criou a primeira escola oficial de comércio em Lisboa e no Porto, tornando-se ponto de viragem através de novo decreto, de julho de 1903, com um novo Regulamento do Instituto Industrial e de Comércio de Lisboa.

No início do século XIX, em 1902, apareceu a *Escola Prática Comercial Raul Dória*, que depressa se tornou a mais importante escola nacional que ensinava a prática da contabilidade. Só passados seis anos, a *Escola Prática Comercial Raul Dória* conseguiu publicar o primeiro exemplar da revista *O Guarda Livros*, que a 15 de fevereiro de 1916 deu lugar à *Revista de Contabilidade*.

Em 1911 surge a emancipação do ensino superior, no âmbito da qual foi assinado um conjunto de diversas medidas que levaram ao domínio da instrução nacional; em maio do mesmo ano foi fundada a Universidade de Lisboa e do Porto.

A Revolução de 28 de maio de 1926 proporcionou uma nova forma de pensar quanto ao ensino da economia e também no ensino superior, sendo considerado

³ As *Aulas de Comércio* decaíram na época pombalina, quando surgiu o ensino superior que teve uma enorme afluência. Estas aulas tinham como principal objetivo formar quadros que limitavam as regalias individuais, através de uma apertada legislação.

que deveria passar a ter autonomia pedagógica e administrativa e depender do Ministério do Comércio e Comunicação.

Posteriormente, a Revolução do 25 de abril de 1974 levou ao surgimento de diversas associações, a 3 de março de 1975, sendo as mais relevantes a Associação Portuguesa de Contabilistas e também os Institutos Superiores de Contabilidade e Administração, que assumiam como objetivos:

- Defender o direito de exclusividade dos títulos profissionais dos seus associados;
- Promover o aperfeiçoamento e atualização dos seus membros nos aspetos profissionais e culturais através da realização de colóquios, conferências, seminários e tradução e publicação de obras de reputado interesse profissional;
- Manter ativo o espírito criador e inovador dos seus associados e fomentar a investigação da Contabilidade;
- Intervir no ensino da Contabilidade a todos os níveis.

Estes objetivos acabaram por ser relevantes para elevar os níveis de escolaridade de médio para superior, situação que só foi possível em 1976, contribuindo para esse efeito também o início dos Cursos de Estudos Superiores Especializados. A partir de dezembro de 1997 surge a Associação Portuguesa de Peritos Contabilísticos, que tinha como meta harmonizar as designações dos sócios profissionais para os países mais desenvolvidos.

3) Evolução do exercício da atividade da contabilística

Diversos doutrinários defendem que a Contabilidade surgiu com o início da civilização, numa primeira fase, através do registo da atividade económica, *"mediante um processo de classificação e registo que lhe permitisse [ao homem] recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento pudesse saber da sua extensão."*⁴

A Contabilidade era definida pelos doutrinadores em dois aspetos bastante diferentes, defendidos pelo Professor Gonçalves da Silva⁵, nomeadamente:

- *"A Contabilidade, em **stritu sensu**, ou seja, a escrituração, é uma técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua atividade, de modo a saber em qualquer momento, a sua composição e o seu valor".*
- *"A Contabilidade, **latu sensu**, é uma ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão. Visa "quantificar" tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões".*

O artigo 35.º do Regulamento de 13 de abril de 1911 impôs que as sociedades anónimas respeitassem a fiscalização, acabando por proibir que qualquer diretor pudesse pôr em causa os administradores e a sua gestão. O próprio Decreto de 27 de maio do mesmo ano, relativo aos contabilistas, devidamente publicado no Diário do Governo n.º 124/1911, de 29 de maio, demonstrava a necessidade da entrega de documentação, pelos contabilistas, perante os técnicos competentes:

"Considerando quanto é perniciosa a prática que se tem seguido de serem chamados a intervir em assuntos de contabilidade, indivíduos sem a competência profissional indispensável;

⁴ Borges, Azevedo, & Rodrigues, Elementos de Contabilidade Geral, 2010, p. 27.

⁵ Apud. Borges & Rodrigues, Contabilidade e Finanças para a Gestão, 2004, p. 21.

Considerando que de tal prática, tem resultado, pelos efeitos jurídicos que produz, um descrédito sempre crescente para a classe dos peritos contabilistas que, assim veem invadido o seu campo de ação profissional, por inexperientes e curiosos de especialidades, podendo dar lugar a deploráveis erros de ofício, e levar, por esse facto, os tribunais a resolução injustas e iníquas;

[...]

Considerando de alta conveniência para os interesses do Estado, a necessidade de acautelar a reciprocidade de garantias entre este e o perito-contabilista, para efeitos de quaisquer trabalhos que lhe possam eventualmente ser confiados na defesa dos mesmos interesses;"⁶

As Câmaras eram então compostas por duas sedes no país, uma na zona **norte**, composta por 12 indivíduos, devidamente distribuídos pelas seguintes áreas: Tribunal de Comércio, Associação Comercial do Porto e pela Associação Industrial Portuense, e, na região **sul**, por 24 indivíduos, que estavam repartidos pelo Tribunal de Comércio, Associação Comercial de Lisboa, Associação Industrial Portuguesa, Associação dos Lojistas de Lisboa, Associação de Agricultura Portuguesa e Associação de Advogados, segundo o artigo 5.º da referida Lei .

A partir de 1914, aparece uma nova fórmula de calcular o custo perante as existências, ou seja, o custo da produção que afetava o custo da existência, perante os relatórios apresentados durante este período.

Os relatórios financeiros passaram a ser indispensáveis para o desenho dos sistemas de Contabilidade de Custos, tendo começado a ser utilizado o custo médio perante o agregado, estando dependente da necessidade de informação mais cuidada perante os produtos individuais.⁷

⁶ Decreto 27 de maio de 1911, publicado no Diário de Governo, n.º 124, de 29 de maio de 1911.

⁷ Esta nova fórmula de ver a economia em conjunto com a Contabilidade deveu-se à produção de materiais cada vez mais homogêneos que tinham a mesma taxa, face ao Sistema de custos da Contabilidade Financeira perante o custo médio. Com o desenvolvimento das empresas, quanto à variedade nos seus produtos, foi preciso melhorar a informação relativa ao valor, para que não ultrapassasse o custo quanto ao processamento.

A 8 de novembro de 1940, surge uma Proposta de Regulamentação da Profissão da Associação do Instituto Comercial do Porto, que demonstrava uma crescente preocupação com o regulamento, perante os profissionais da Contabilidade e dos Guarda-livros. Passados 18 anos, a 7 de outubro de 1949, surge o decreto 47 986, que alterou para sempre o curso da economia, através da implementação de onze cadeiras anuais; contudo, esta novidade demorou um ano a ser implementada na Universidade do Porto.⁸

Durante as décadas de cinquenta e sessenta, a Contabilidade era vista como "*o ato de registar, classificar e sumariar de uma forma organizada e em termos de unidades monetárias, as transações e eventos que são, pelo menos em parte, de natureza financeira de forma que permita a sua interpretação subsequente*"⁹. Foram anos de muito esforço para a Contabilidade, para a implementação de um regime que fosse válido e que funcionasse no sistema de Custos Tradicionais. Esta tentativa foi extremamente relevante para a Contabilidade Financeira, que pretendia ser útil para aqueles que trabalhavam com aquele programa e, como substituição de *um conjunto de procedimentos e informação inteiramente novos, separados do sistema que elaborava o relatório externo*.¹⁰

Em meados de 1963 surge o Código das Contribuições Industriais¹¹, face aos lucros reais das empresas, sendo exigidos uma Contabilidade cada vez mais rigorosa e técnicos de contas rigorosos. Contudo, foram necessárias duas Portarias¹², para que fosse introduzido o termo "técnicos de contas". Um ano depois, o Ministro das Corporações e Previdência Social, veio estabelecer uma comissão que conseguisse estudar, com alguma profundidade, os técnicos de contas, que, em 1970, viu ser alterado o termo para *Técnicos de Contabilidade*.

⁸ Decreto 48 626, de 12 de outubro de 1968.

⁹ Batista, C. I. *A evolução da Contabilidade e o quotidiano num gabinete de contabilidade*. Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar: Escola Superior de Gestão de Tomar, Relatório de Estágio de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, Tomar. p. 7

¹⁰ Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. P. 83.

¹¹ Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963.

¹² Portaria n.º 20317, de 14 de janeiro de 1964 e também a Portaria n.º 21247, de 27 de abril de 1965.

Portugal, durante este período, passou por momentos delicados com guerras em algumas das então colónias que possuía; contudo, não deixou de controlar a economia interna e investir em novas medidas, que a pudessem tornar cada vez mais credível. Desta vez, foi com a implementação dos peritos contabilistas, através da Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que passou a designar estes técnicos como *Revisores Oficiais de Contas*, com a posterior criação da *Câmara dos Revisores Oficiais de Contas*, dois anos depois.

Nas décadas seguintes, esta nova modalidade da Contabilidade de Gestão foi reconhecida pelos economistas e gestores que, contudo, ainda a definiam como insuficiente face às necessidades da gestão. Os gestores indicavam que faltava um cálculo matemático mais preciso para o custo de produção e um método que utilizasse os fatores produtivos, de forma a melhorar a qualidade e a produtividade e a reduzir os custos.¹³

Em suma, o tradicional sistema de informação que era utilizado na gestão, tornou-se obsoleto e insuficiente para os dirigentes das empresas, sendo designado como fonte de muitas das dificuldades que as empresas enfrentavam devido aos diversos problemas na comunicação.

Seguiu-se a aprovação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, onde foi criado o primeiro "POC", cuja aplicação era imediata para quase todas as empresas, com exceção das empresas públicas, bancas e seguros. Perante este acontecimento, foi criada, não oficialmente, a *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, para "*regulamentar a profissão e representar os interesses dos técnicos de contas, pois era evidente para os inscritos nos referidos Sindicatos dos Empregados de Escritório, que a Ordem profissional e os Sindicatos não eram adequados para os representarem, dado a primeira apenas representar aqueles com formação superior e a segunda não*

¹³ Estas medidas proporcionaram alguns momentos de insegurança em determinadas empresas, relacionados com concorrência e a nível externo no que respeita aos mercados, começou a ser definido que mudança é a norma, ou seja, a implementação de novas medidas e tecnologias eram precisas. "*As empresas são obrigadas a reestruturar a sua forma de organização, a modificar os seus métodos de gestão e a procurar informação oportuna e relevante sobre o seu funcionamento para tomar decisões e que lhes permitam também antecipar o comportamento do mercado e dos seus concorrentes.*" Apud. Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação.*

*ter uma estrutura adequada, apesar de agrupar profissionais de diferentes níveis de formação."*¹⁴

Também em 1977 foi criada a Comissão de Normalização Contabilística, sendo um mecanismo revolucionário para a época, que permitiu a designação dos membros, organização, atribuições e funcionamento da Contabilidade, e esteve em vigor até 1979, mas só foi reconhecida em 1983, através da emissão de uma diretiva contabilística comunitária e da consagração de normas internacionais de contabilidade.

Passados três anos, a 1 de janeiro de 1986, Portugal entra na Comunidade Económica Europeia (CEE)¹⁵, tendo como consequência a necessidade de implementação imediata de duas Diretivas Contabilísticas Europeias¹⁶, que alteraram o POC¹⁷ e criaram o CIVA. A entrada de Portugal na CEE agitou o panorama jurídico: a 1 de novembro entrou em vigor o CSC, tendo sido aprovado através do Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, onde se faz referência aos ROCs e aos TOCs, figuras que ainda não se encontravam regulamentadas.

Em 1989, foi necessário alterar alguns aspetos relacionados com a Reforma Fiscal, ainda em resultado da adesão de Portugal à CEE, dando origem a novos códigos relacionados com o CIRS e CIRC, acabando por eliminar a obrigação dos TOCs de assinarem as declarações fiscais¹⁸ (situação que ocorria materialmente desde 1963), continuando a existir tributação dos lucros reais para os casos da Contabilidade.

Eis que surge, em 1995 a publicação dos primeiros Estatutos dos TOCs¹⁹, que defendiam a necessidade da continuidade de tributação das empresas ser baseada nos lucros reais, apurados de acordo com o POC e com base nas diretrizes que o CNC facultava. Este novo regulamento, permitia que a ATOC salvaguardasse os

¹⁴ Apud. Batista, C. I. *A evolução da Contabilidade e o quotidiano num gabinete de contabilidade*. Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar: Escola Superior de Gestão de Tomar. P. 21

¹⁵ Atual União Europeia.

¹⁶ Diretiva VI e V da Contabilísticas Europeias.

¹⁷ Aprovação do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro de 1989, que só entrou em vigor a 1 de janeiro de 1990.

¹⁸ Para estes casos era necessário que as empresas tivessem um técnico de contas responsável.

¹⁹ Decreto-Lei n.º 265/95, de 17 de outubro.

interesses dos contabilistas, bem como continuasse a promover os princípios éticos e a formação contante da classe, isto porque era obrigatório que estivessem inscritos, com formação académica (no mínimo de três anos), aprovação nas disciplinas e três anos de experiência.

O CNC passou a ser obrigatório em 1999, através do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de setembro. Também no mesmo ano, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro - o novo Estatuto dos TOC - que passou a designar a ATOC como Câmara dos TOCs e criou o Código Deontológico. Estas alterações levaram à criação de um *site* da Câmara dos TOCs e da Câmara dos ROCs, que passou a ser designada por Ordem²⁰, tendo em 2000 publicado o primeiro número da revista.

A Câmara dos TOCs começou a desmaterialização das declarações fiscais, um dos seus principais objetivos, bem como a aprovação no estágio e no exame, de meados de 2002 a 2004, sendo que nesta última, também apresentaram a profissão.

A 23 de julho de 2008, é reconhecido, oficial e publicamente, o crescimento qualitativo desta profissão, através da aprovação da Lei relativa à Câmara dos TOCs, que passou a ser considerada Ordem dos profissionais. Passados dois anos, entrou em vigor um novo regulamento de inscrição para os membros efetivos, onde precisavam de ter aprovação num dos cursos, no estágio e no exame (matérias contabilísticas, fiscais, ética e deontológica da Contabilidade).

Em 2015, é revogada a Lei dos OTOC, passando esta a ser designada por Ordem dos Contabilistas Certificados, com a Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, que levou à revogação dos Estatutos e do Código Deontológico²¹, estabelecendo um regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. Depressa se tornou uma alteração bastante criticada pelo Bastonário da Ordem dos Contabilistas, cujos argumentos principais foram expostos através de um Comunicado denominado como *Mensagem do Bastonário*, do qual destacamos:

²⁰ Decreto-Lei 487/99, de 17 de outubro.

²¹ Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

"(...) A profissão passa a denominar-se Contabilistas Certificados e, de acordo com as alterações introduzidas no que concerne às suas funções, a capacidade representativa pelos profissionais dos seus clientes, para além do processo tributário gracioso, passou agora também a ser possível no procedimento contencioso tributário, isto é, os Contabilistas Certificados podem, com a presente alteração, defender nos tribunais tributários os seus clientes, desde que o valor dos processos não seja superior a 10.000,00 euros, montante a partir do qual tem que haver obrigatoriamente a intervenção de um advogado. (...)"²²

²² Azevedo, A. D. (Abril de 2010). Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (n.º 121). Dignidade e Competência, p. 33.

II. Conceitos essenciais, tipos e modelos contabilístico

A evolução da Contabilidade de Gestão teve início em França, com a *Contabilidade Industrial* ou Anglo-saxónica, conhecida como *Contabilidade de Custos*, seguida pela *Contabilidade Analítica de Exploração*²³, e, por fim, a *Contabilidade de Gestão*.

Contabilidade Industrial, era referente às empresas industriais, tal como a designação indica, e baseava-se nos custos da produção, acabando por ser definida como *o valor dos fatores ou meios de produção consumidos para obter o produto*.

Contabilidade Analítica de Exploração, “é uma ferramenta da análise e do controlo dos custos da empresa²⁴,” portanto realiza determinado número de tentativas relativas às informações contabilistas prestadas, sempre que esteja em causa um conjunto de custos e classificações por procedimentos ou tarefas.

Contabilidade de Gestão era conhecida como uma Contabilidade externa, que tratava de custos externos, mas o sistema em que estava baseada também influenciava a Contabilidade interna. Isto porque disponibilizava informações úteis para a Contabilidade Interna, nomeadamente nos inventários nas unidades económicas, custos vendidos, e permitia que a Economia externa tivesse uma visão do estado da Economia-Financeira.

A Contabilidade de Gestão encontra-se relacionada com a Revolução Industrial nos Estados Unidos da América e na Europa, ocorrida nos séculos XVIII, XIX e XX. Teve início nas empresas e indústrias que tinham como objetivo o cálculo dos custos dos produtos e também do custo total dos mesmos. Contudo, depressa esta nova modalidade da Contabilidade passou a ser aplicada em todas as empresas, nomeadamente as comerciais e prestadoras de serviços e não unicamente nas industriais, como estava pensado numa primeira abordagem. Devido à necessidade de elaboração “dos mapas financeiros anuais, inventários físicos das matérias-

²³ Após o 25 de Abril, só a *Contabilidade Analítica* era definida como a Contabilidade interna e do Schneider.

²⁴ Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. p. 86

*primas, de produtos em curso de fabrico e de produtos acabados, bem como a valorização destas produções através de estimativas que permitissem à empresa ter um maior controlo, conhecer o custo dos produtos vendidos e também calcular o valor real das existências finais.”*²⁵

Este sistema também apresenta algumas dissemelhanças, tais como:

- A impossibilidade de elaboração dos inventários físicos (com a periodicidade necessária);
- O esforço que é necessário para a sua elaboração (leva à paragem na produção);
- A pouca adequação na determinação dos custos estimados perante a realidade, que não representa a situação financeira da empresa e dos seus reais resultados.

A Contabilidade de Gestão emergiu como uma solução para muitos dos problemas que as empresas enfrentavam, permitindo uma maior previsão dos custos da produção. Esta evolução foi extremamente importante para a Contabilidade Financeira, que apenas fornecia o esclarecimento de dúvidas sobre o atual momento da empresa, enquanto a Contabilidade de Gestão permitia analisar o panorama geral da empresa.

Esta Contabilidade de Gestão foi pensada com base em três importantes fins, indicados abaixo:

- *Cálculo do Custo dos segmentos organizacionais:* demonstrar o custo real de cada unidade adquirida ou fabricada, mas também a determinação do custo da matéria – prima para que as empresas obtivessem maior lucro;
- *Controlo dos custos* para cada centro de operações (produção, vendas, aprovisionamento, entre outros), como forma de verificar quais os pontos fortes e menos fortes da empresa, tendo como principal foco a redução dos custos de produção;

²⁵ Apud. Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. P. 86.

- *Auxílio nas tomadas de decisão* da empresa, de forma a conseguir prever antecipadamente as atividades futuras e a vida económica da mesma, constituída por um conjunto de informações tanto na Contabilidade Geral, como através de outras formas de informação.

A Contabilidade de Gestão é extremamente vantajosa, porque *“ajuda a aumentar a eficiência da produção, a implantar métodos mais eficazes de produzir, a reduzir os custos e a aumentar os proveitos e por fim, proporciona um registo completo e fidedigno das transações comerciais.”*²⁶

À data, esta gestão era proveitosa para as empresas que se encontravam com algum tipo de carência, sendo uma boa forma de previsão de futuros investimentos, como sinónimo de uma gestão cuidada e sem riscos.

A ETOC era composta pelos seguintes órgãos²⁷: Assembleia Geral, Direção, Comissão de Inscrição, Conselho disciplinar e Conselho Técnico. O Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro alterou a ATOC e designou para CTOC, estabelecendo o regime de inscrição dos membros efetivos, no qual era necessário que se possuísse uma licenciatura e fosse realizado um estágio profissional e exames.

Importa também diferenciar entre a Contabilidade de Gestão e a Contabilidade Financeira, sendo que a *“Contabilidade de gestão não é um subsistema de informação do sistema global da empresa, mas apenas está relacionado com a informação procedente das relações externas da empresa e que é proporcionada pela Contabilidade Financeira.”*²⁸

A Contabilidade de gestão é bastante útil para as empresas, contudo a Financeira é vista como um novo instrumento para o património, na qual era possível controlar as relações externas, bem como o património da empresa e obter o apuramento do resultado global. Desde o início, a contabilidade financeira era vista como um complemento à contabilidade existente, face aos fornecedores e

²⁶ Apud. Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. P. 87

²⁷ Artigo 46.º do Decreto-Lei n.º 265/95, de 17 de outubro.

²⁸ Apud. Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. P. 88

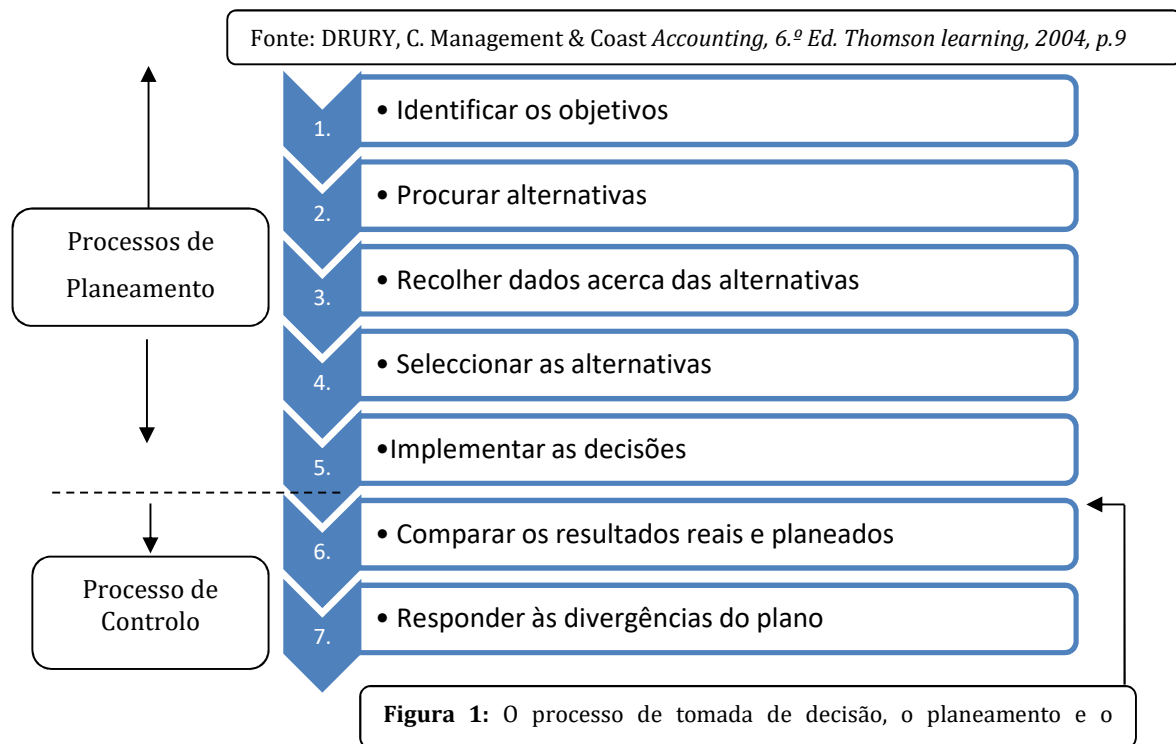
clientes, sendo importante para que existisse um registo das atividades por zonas geográficas.

A Contabilidade Financeira albergava os relatórios, bem como todo o tipo de informação económica, que poderia ser apresentada ao exterior, ou seja, aos acionistas, credores, bancos, obrigacionistas ou fornecedores, ou ainda às autoridades reguladoras. Este tipo de contabilidade facultava às empresas elementos extremamente relevantes para a tomada de decisão. Contudo, havia comunicações que eram restritas às entidades reguladoras, tais como a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), cabendo a cada empresa ou organização decidir se pretendia implementar esta Contabilidade.

Em suma, a Contabilidade de Gestão devia encontrar-se devidamente estruturada *“de modo a contribuir para a realização de determinadas funções, nomeadamente para ajudar os gestores a tomar decisões corretas acerca da organização dos recursos financeiros, físicos e humanos, bem como acerca dos seus produtos, serviços, processos, fornecedores e clientes²⁹”*.

Neste domínio, toda a informação era relevante, tanto para a tomada de decisão, como para compreender *“como fazer”*, evitando riscos para a vida económica da mesma, reduzindo os custos das operações e também dos clientes.

²⁹ Apud. Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. P. 88



Todos os objetivos acima mencionados eram evidentes para as organizações aqui implementadas nos sistemas, tais como:

- *"Planificar" as funções de Gestão, isto é, identificar as tarefas e planificar e avaliar os fluxos de recursos a utilizar;*
- *"Delimitar" as áreas de organização da unidade a gerir, o que passa por identificar as relações existentes entre a estrutura da organização e as tarefas que estão atribuídas, instalando e mantendo o sistema de informação e avaliando os recursos existentes, descobrindo as atuações excecionais e identificando que fatores causavam essas atuações;*
- *"Garantir" a função controlo de Gestão que deve determinar áreas de atuação mais significativas, estabelecer normas que motivem cada individuo que participa no processo de produção a agir corretamente e avaliar a execução das tarefas que indiquem o grau de cumprimento dentro das áreas de responsabilidade estabelecidas;*

- *"Estabelecer" os sistemas operacionais de Gestão, que devem ser organizados por funções, por produto, por projeto ou por outra segmentação, baseando-se na mediação dos custos relevantes dos fatores (inputs) e das suas entradas, assim como medidas estatísticas de produção (outputs) e na comunicação de dados de carácter económicos apropriados aos utilizadores interessados."*³⁰

A Contabilidade de Gestão permitiu o desenvolvimento de diversos objetivos de Gestão, bem como a vida empresarial, sendo parte integrante do desenvolvimento e interpretação dos relatórios que passaram a ser a base das tomadas de decisão. Com a entrada de Portugal na CEE, a globalização³¹ da economia, da tecnologia e as várias consequências do mercado único, surgiram muitos dos comportamentos que levaram a uma nova definição das empresas.

Este novo método de empresa levou a novos sistemas, não só de trabalho, como na organização, na tomada de decisões mais sensíveis e relevantes para a economia das mesmas. A Contabilidade de Gestão deve sempre responder às carências dos gestores e empregadores, que utilizam os relatórios para possíveis negócios e contactos externos.

O *Institute of Management Accountants* foi extremamente importante para a Contabilidade de Gestão, como uma novidade para o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação para o planeamento, avaliação e controlo do interior das organizações e também como forma de conseguir assegurar a utilização dos recursos adequados e os contabilísticos.

Em 1989 foram aprovados os CIRC e CIRS, na âmbito da Reforma Fiscal, onde deixou de ser obrigatória a assinatura destes profissionais nas declarações fiscais. Isto levou a um vazio jurídico quanto às reais responsabilidades dos contabilistas. A revogação do Código de Contribuição Industrial acabou por afastar o plano

³⁰ (Coelho, 2006, p. 89).

³¹ "Globalização" é um conceito que descreve um processo de tendência para a mundialização da economia, dos negócios, dos mercados, gostos e hábitos de consumo. Trata-se de algo mais que a internacionalização e caracteriza-se, essencialmente, pela redução do Tempo e do Espaço. Trata-se de um fenómeno planetário, que nos coloca novos desafios e faz emergir a necessidade de novas competências que ainda não estão a ser objeto da atenção merecida" (Paulo Finuras, "Globalização e Carreiras Internacionais", Recursos Humanos Magazine, n.º 5, NOV/DEZ., 1999). (Coelho, 2006, p. 90)

institucional da figura dos TOCs e cada empresa tinha a sua contabilidade organizada. Devido à natureza pública da profissão, deveria existir uma regulamentação nesta matéria.

A Câmara foi criada com algumas metas para os TOCs, desde logo para promover as muitas publicações do regulamento, como forma de regulamentar a profissão em questão, defender qualquer assunto que fosse suscitado (como deliberado em Assembleia-geral de 6 de junho de 1994, no seguimento da Lei n.º 37/91, de 27 de julho) e a continuação e intensificação dos contactos para a inauguração da Câmara.

Em 17 de outubro de 1995, com a publicação do Decreto-Lei n.º 265/95, o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas, foram positivadas algumas obrigações aplicáveis aos TOCs, bem como a todas as entidades sujeitas a contabilidade organizada. Contudo, daqui resultou também um vazio legislativo, que mais tarde foi fundamento para a inscrição excecional dos TOCs, ao abrigo da Lei n.º 27/98, de 3 de junho.³²

O exercício desta profissão foi alterado em alguns aspetos com aquele novo Decreto-Lei de 1995. A terminologia utilizada passou a ser o TOCs, sendo aprovado um novo Estatuto para estes profissionais, conhecido como ETOC, em conjunto com o artigo 5.º, devidamente previsto na Portaria do Ministério das Finanças, onde se procedeu às instalações da ATOC, na qual indicava as seguintes atribuições:

- Defender a dignidade e prestígio da função, promover o respeito pelos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros;
- Promover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros, designadamente através da organização de cursos e colóquios.³³

³² Conforme tinha acontecido nos concursos extraordinários, através de Despacho n.º 8470/97, de 16 de setembro de 1997.

³³ Rodrigues, L. L., & Gomes, D. *Evolução da Profissão dos Técnicos de Contas em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias.* p. 21. Consultado a 15 de dezembro de 2017, disponível em:

Segundo Campos: *“O legislador veio reconhecer a natureza pública da função e a necessidade de estabelecer um quadro institucional, em consonância com tal reconhecimento. Assim só com o ETOC veio a ser consagrada a obrigatoriedade da assinatura pelos Técnicos Oficiais de Contas das declarações fiscais das entidades que possuísem ou devessem possuir contabilidade organizada.”* ³⁴, trazendo uma inovação nesta matéria

Com a publicação do ETOC e, numa segunda fase, com a aprovação do Código Deontológico, passam a estar estabelecidos, de forma detalhada, os direitos e deveres dos TOCs, sendo determinadas as disciplinas e enumeradas as penas disciplinares para os atos ilícitos.

A Informação da Contabilidade de Gestão

A concorrência levou a que as empresas tivessem que pensar a forma como atuavam e como respondiam aos concorrentes e ao aparecimento uma nova dinâmica, decorrente do surgimento dos computadores, que permitiu a informatização e a armazenamento dos dados contabilísticos. O armazenamento da informação financeira teve um enorme sucesso, muito devido à implementação quase imediata dos operadores, empregados e pessoal administrativo, que, apesar da escassa formação, tiveram que a ir compreendendo e adaptando consoante as necessidades da empresa. Com o passar do tempo, as empresas e os próprios trabalhadores foram desenvolvendo e aperfeiçoando o sistema, consoante as necessidades da empresa, chegando mesmo a corrigir pequenas deficiências ou imperfeições, de forma a garantirem uma economia saudável e representativa.

Este momento foi um importante ponto de viragem na Contabilidade, porque não só facilitou muito a interpretação, como também permitiu que os

<http://www.apotec.pt/fotos/editor2/EVOLUCAO%20DA%20PROFISSAO%20DOS%20TECNICOS%20DE%20CONTAS%20EM%20PORTUGAL.pdf>

³⁴ Campos, D. L. (Agosto de 1996). A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades. Revista da Ordem dos Advogados, 477 -497.

trabalhadores fossem atualizando a base de dados, podendo a qualquer momento ser analisada e tomada uma decisão, na medida em que os relatórios se encontravam atualizados. Em suma, esta informação era relevante porque incluía:

- Quantidade dos materiais, os fornecimentos externos, o tempo de trabalho e a hora-máquina utilizadas para produzir o serviço;
- Número de reparações completamente efetuadas;
- Qualidade, uma vez que era analisada a proporção das reparações acabadas com sucesso e sem trabalho de revisão e também o número de defeitos detetados enquanto se produziu o serviço.

III. Regime jurídico do exercício da atividade

A Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que revogou a Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, alterou o *regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais*. Este regime impulsionou a alteração dos Estatutos, nomeadamente quanto à estrutura orgânica dos mesmos, de forma a que existisse maior harmonia e funcionalidade.

Foi então que foi aprovada a Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, que alterou a terminologia utilizada, passando estes profissionais a ser designados como Contabilistas Certificados e não Técnicos Oficiais de Contas, como o Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro designava.

Neste diploma não existia nenhuma menção relativamente à entrada em vigor em 1 de novembro: assim, passou pelos 5 dias de *vacatio legis*, respeitando o n.º 2 do artigo segundo da Lei n.º 74/98, de 11 de novembro. Foram alteradas as seguintes leis: a Lei n.º 2/2005, de 24 de janeiro; a Lei n.º 26/2006, de 30 de junho e, por fim, a Lei n.º 42/2007, de 24 de agosto.

Contudo, no que concerne à entrada em vigor, verificou-se uma exceção quanto ao disposto como transitório no artigo 8.º desta nova estrutura orgânica, que não pôde entrar em vigor a 1 de novembro, já que era necessário que ocorresse uma eleição.

Este novo Estatuto resultou num novo processo legislativo, devidamente apresentado, através de proposta de lei do Governo n.º 476/X (GOV) à AR, solicitando a autorização legislativa face aos presentes Estatutos.

Esta autorização foi aprovada a 23 de julho de 2009, pela AR, e devidamente promulgada pelo Presidente da República, a 31 de agosto do mesmo ano. Porém, acabou por não ter sido revogado este estatuto, procedendo-se apenas a uma revisão quanto à base legal, com a condição da existência de uma referência ao Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, com as devidas alterações e em conformidade com novo Decreto-Lei (310/09, de 26 de outubro).

3.1 Alteração da denominação e estrutura orgânica

As mudanças que foram ocorrendo na denominação desta profissão foram relevantes, tendo sido acompanhadas da adoção de novas funções. Este processo iniciou-se em 1999 com a “*Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*”³⁵, depois em 2009 para “*Técnicos Oficiais de Contas*”³⁶ e em 2015 com os *Contabilistas Certificados*, alterações que foram relevantes em dois níveis: na natureza jurídica e também do ponto de vista social.

Estas reformulações dos Estatutos dos Contabilistas e também do seu Código Deontológico devem-se a alterações do Regime das Associações Públicas Profissionais: ou seja, em 2009, a entrada em vigor da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, foi possível a mudança doutrinal face às habilitações académicas que passaram a ser exigidas nas Ordens dos Profissionais.

O artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, mencionava que esta Lei não tinha qualquer aplicação às associações públicas já existentes à data a publicação. No entanto, para a Ordem dos Contabilistas, o entendimento doutrinário indicava que existia uma necessidade de mudança de qualificação formal da instituição em análise.

Para serem consideradas válidas, as inscrições deveriam preencher as seguintes regras: “*os candidatos a técnico oficial de contas devem possuir habilitações académicas de licenciatura ou superior, ministrada por estabelecimento de ensino superior público, particular ou cooperativo, criado nos termos da lei e reconhecido pela Ordem como adequados para o exercício de profissão*” (artigo 16.º, n.º 1).

Este regime foi novamente alterado a 10 de janeiro, passando a ser designado como Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais, tendo, no seu artigo 11.º, a seguinte designação: “*As associações públicas profissionais têm a denominação «ordem profissional» quando*

³⁵ Conforme indica a epígrafe do Decreto-Lei 452/99, de 5 de novembro, bem como o artigo 1.º, “*A câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, adiante designada por Câmara, é a associação pública a quem compete representar, mediante inscrição obrigatória, os interesses profissionais dos técnicos oficiais de contas e superintender em todos os aspetos relacionados com o exercício das suas funções*”.

³⁶ Através do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, passaram a ser designados de TOC em vez de CTOC.

correspondam a profissões cujo exercício é condicionado à obtenção prévia de uma habilitação académica de licenciatura ou superior e a denominação «câmara profissional» no caso contrário.”.

Conforme indicam os novos Estatutos dos OCC, no seu artigo 16.º, n.º 1, al. d) – Condição de Inscrição - e no artigo 17.º, n.º1 - Habilitação Académica³⁷ - , onde são mencionados os requisitos para se ser CC: ser detentor do grau académico de licenciatura (tanto para os nacionais como para os estrangeiros, neste último caso requer a apresentação de declaração de equivalência de grau da licenciatura).

Direitos e Deveres dos Contabilistas Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, dispõe no número 4.º seu artigo 8.º, que “As alterações ao Estatuto constantes do presente Decreto-lei não prejudicam a manutenção da inscrição dos membros da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, como tal reconhecidos à data ou disposição legal ao abrigo da qual se inscreveram.”

A passagem para a Ordem dos TOC, foi um importante momento para que os Contabilistas fossem reconhecidos como classe, isto porque, na altura da publicação do Decreto-Lei, não foi possível fazê-lo, devido ao interesse público que estava explícito na profissão, em conjunto com a implementação da estrutura orgânica. As diversas atualizações desta estrutura orgânica, verificadas desde 1999, têm possibilitado a evolução da profissão e uma maior responsabilização.

O quadro abaixo apresenta a evolução verificada, desde 1999, nos órgãos da estrutura de representação dos Contabilistas:

³⁷ A Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, prevê no seu artigo 17.º o seguinte: “*Habilitações académicas – Constitui habilitação académica para requerer a inscrição como contabilista certificado: a) O grau académico de licenciado, mestre ou doutor na área de contabilidade, gestão, economia, ciências empresariais ou fiscalidade conferido por uma instituição de ensino superior portuguesa; b) Um grau académico superior estrangeiro numa das áreas referidas na alínea anterior, que tenha sido declarado equivalente ao grau de licenciado, mestre ou doutor, ou reconhecido como produzindo os efeitos de um desses graus.*”.

Órgãos da CTOC³⁸	Órgãos da OTOC³⁹	Órgãos da OCC⁴⁰
<i>a) Assembleia Geral; b) Direção; c) Conselho Fiscal; d) Comissão de Inscrição; e) Conselho Disciplinar; f) Conselho Técnico.</i>	<i>a) Assembleia Geral; b) Bastonário; c) Conselhos Superior; d) Conselho Diretivo; e) Conselho Fiscal; f) Conselho Disciplinar.</i>	<i>a) Assembleia Representativa; b) Assembleia Geral Eleitoral; c) Bastonário; d) Conselho Diretivo; e) Conselho Jurisdicional; f) Conselho Fiscal.</i>

3.2. Atribuições da OTOC

O regime jurídico dos profissionais encontra-se espelhado na atual lei, que segue a matriz do decreto anterior. Assim, o Capítulo XI trata das Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados, nos artigos 115.º a 122.º. No anterior Decreto-Lei, tal regime encontrava-se nos artigos 85.º a 98.º. Estes preceitos pretendem distinguir os vários tipos de sociedades tipificadas, através de características quanto à sua composição, estrutura ou número de acionistas que estão agregados ao grupo social.

Sociedade de Profissionais	Sociedade de Contabilistas
<i>Todos os sócios das sociedades de profissionais são membros efetivos da Ordem com inscrição em vigor que exercem, exclusivamente, a profissão de TOC.</i>	<i>Um ou mais sócios das sociedades cujo objeto social é a prestação de serviços da contabilidade não é membro efetivo da Ordem.</i>

³⁸ Artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, são “Órgãos da Câmara – 1 – A Câmara realiza os seus fins e atribuições através dos seguintes órgãos: a) Assembleia geral; b) Direção; c) Conselho fiscal; d) Comissão de Inscrição; e) Conselho disciplinar; f) Conselho Técnico.”

³⁹ Artigo 24.º da Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, que os “Órgãos da Ordem – 1 – A Ordem realiza os seus fins e atribuições através dos seguintes órgãos: a) Assembleia Geral; b) Bastonário; c) Conselhos Superior; d) Conselho Diretivo; e) Conselho Fiscal; f) Conselho Disciplinar.”

⁴⁰ Artigo 35.º da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, relativo aos “Órgãos da Ordem – A Ordem prossegue os seus fins e atribuições através dos seguintes órgãos: a) Assembleia representativa; b) Assembleia geral eleitoral; c) Bastonário; d) Conselho Diretivo; e) Conselho jurisdicional; f) Conselho Fiscal”.

Conforme ocorre com outras ordens dos profissionais, também as sociedades dos contabilistas devem revestir os elementos jurídicos necessários para a constituição de uma sociedade civil⁴¹ ou para a adoção de outro qualquer tipo de sociedade mencionado no Código das Sociedades Comerciais.

As principais particularidades das Sociedades indicadas nos Estatutos dos Contabilistas constam nos números do artigo 118.º:

1. *"O projeto de pacto social é submetido à aprovação do conselho diretivo da Ordem, o qual se pronuncia sobre a compatibilidade com os princípios deontológicos e com as normas estatutárias previstas no presente Estatuto."*
2. *"O prazo de deferimento tácito referido no número anterior é de 40 dias úteis nos casos em que haja sócio profissional, gerente ou administrador executivo proveniente de outro Estado membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e o mesmo não se encontre inscrito na associação pública profissional, em virtude do carácter facultativo da inscrição para o exercício da atividade profissional em território nacional por prestadores estabelecidos."*
3. *"Juntamente com o projeto de Pacto Social deve ser justo o certificado de admissibilidade da firma."*

O anterior Decreto-Lei especificava, de forma bastante detalhada, as temáticas das Sociedades Profissionais dos TOCs, que acabaram por ser revogadas na atual Lei n.º 319/2015, mas constavam nos anteriores estatutos os seguintes pontos:

- As menções obrigatórias (artigo 89.º);
- Firma (artigo 90.º);
- Inscrição na Ordem (artigo 92.º);
- Registo e publicidade (artigo 93.º)
- Morte de um sócio ou perda de qualidade de Técnicos Oficiais de Contas (artigo 94.º);
- Impossibilidade temporária ou suspensão da inscrição (artigo 95.º).

⁴¹ Artigo 980.º e ss. do Código Civil, relativo à Sociedade, Artigo 980.º Noção de Sociedade: *"Contrato de sociedade é aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa atividade."*

Do conjunto das alterações assinala-se o artigo 3.º dos Estatutos⁴², que bem como uma nova redação para diversas disposições existentes em data anterior a 2009, que proporcionaram novos caminhos, nomeadamente novas áreas de intervenção, e que influenciaram e alargaram as competências dos órgãos sociais da Ordem.

1. *Promover e apoiar a criação de sistemas complementares de segurança social para os contabilistas certificados”, al. q)* – pelo qual se conferem à Ordem atribuições complementares, por forma a criar um mecanismo para a segurança social, com vista a que no futuro também incluísse o fundo de pensões;
2. *“Conceber, organizar e executar, para os seus membros, ações de formação profissional que visem o aperfeiçoamento profissional dos membros, aceitando como válida toda a formação profissional, em matérias da profissão, que os membros realizem nos mesmos termos que a lei determina para fins do Código de Trabalho em matéria de formação profissional certificada e não podendo a Ordem solicitar outros comprovativos ou requisitos adicionais aos do Código de Trabalho” (al. s):* esta disposição teve um forte peso para a constituição dos novos membros, não só do ponto de vista institucional, como também ao nível da obrigatoriedade que daí se adivinha.
3. *“Propor a criação de colégios de especialidade, organizar o seu funcionamento e regulamentar o acesso aos mesmos pelos membros da Ordem” (Al. t):* devido às diversas modificações que foram sendo pertinentes no regime dos Contabilistas, esta alínea veio permitir, em 2009, a criação das seguintes oito especialidades⁴³:
 - a) Contabilidade Financeira;
 - b) Contabilidade de Gestão;
 - c) Contabilidade Pública;
 - d) Impostos sobre o Consumo;
 - e) Impostos sobre o Rendimento;
 - f) Impostos sobre o Património;

⁴² Surgiram na Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, encontrando-se novamente na Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, adaptadas e reformuladas para as situações atuais.

⁴³ Artigo 32.º da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.

- g) Procedimento Tributário o Património;
- h) Segurança Social.

3.3 Funções do TOC

A redação do artigo 10.º dos Estatutos foi fortemente questionada, no que concerne às reais competências dos TOCs e, conseqüentemente, à responsabilidade dos mesmos. São colocadas as seguintes questões no âmbito do Decreto Lei nº 310/2009:

- Qual o âmbito das funções dos TOCs?
- Como definir o conceito de regularidade técnica?
- O que entender por "funções de consultoria"?

Primeiramente, a alínea a) do artigo 10.º menciona que compete aos TOCs “Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades que possuam, ou que devam possuir, contabilidade regularmente organizada segundo os planos e contas oficialmente aplicáveis ou sistema de normalização contabilística, conforme o caso, respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística”.

Esta norma inseriu duas importantes realidades: o SNC e a sujeição dos TOCs à planificação, organização e coordenação da execução dos contabilistas, podendo em três aspetos com as normas legais, apresentarem os princípios contabilísticos e na orientação do resultado perante as entidades, sendo elas a CNC, Comissão de Normalização da Contabilidade Pública, e nas entidades que tenham competência reguladora nas matérias da contabilidade.

A alínea b) do mesmo artigo mantém a redação do Decreto-Lei n.º 310/2009, ou seja, afirma que é relevante “*Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades referidas na alínea anterior*”. Esta regularidade técnica que a al. b) do artigo 10.º dos Estatutos dos CC refere é definida como “*a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos*”.

*pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.”*⁴⁴

O artigo 24º da LGT trata da *Responsabilidade dos Membros de Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos*⁴⁵ e realça dois tipos de regularidades: primeiro, a regularidade *técnica*, que representa a vertente material e a introdução da declaração fiscal, e, em segundo lugar, a regularidade *formal*, que engloba o envio da informação para as autoridades competentes.

O mecanismo que foi criado em 2009 foi suportado através de documentos e informações às entidades. Com as novas regras de SNC acabou por haver uma maior confiança nas tarefas desempenhadas pelos Contabilistas, permitindo maior transparência para a economia das empresas.

Caso o Contabilista não transmita aos seus clientes o legalmente devido, incumpe num dos seus deveres. Cabe ao profissional salvaguardar os clientes e a sua responsabilidade sobre o caso concreto. Neste caso, deve sempre respeitar o número 3 do artigo 8.º do RGIT, devidamente articulado com o artigo 72.º, n.º 2 dos Estatutos⁴⁶, isto é, nos casos em que *“sem motivo justificado e devidamente reconhecido pela Ordem, recusar-se a assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem.”*

⁴⁴ Número 3 do artigo 10.º da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.

⁴⁵ Redação do n.º 3 do artigo 24.º da LGT – *“A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.”*

⁴⁶ Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.

Por fim, o número 2 da alínea c) do artigo 10.º da Lei nº 139/2015⁴⁷ retrata os inscritos na Ordem, tratando das outras tarefas que eram adequadas ao exercício das suas funções. Estas funções de perito encontram-se salvaguardadas no n.º 4 do artigo 10.º dos Estatutos⁴⁸.

Verifica-se assim que a atual Lei nº 139/2015, de 7 de setembro, revogou as competências que transmitiam ao profissional certificado maior responsabilidade pois o legislador exigia aos TOC que fossem *“responsáveis, assumir a responsabilidade pela supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para os efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários”*⁴⁹.

Esta nova funcionalidade seguiu a linha da *Regularidade técnica*, mencionada *supra*, em conjunto com os atos declarativos para a Segurança Social: não era da sua competência a entrega das declarações de retenção ou descontos nem o processamento dos salários; contudo acabou por ser uma das muitas tarefas desempenhadas por estes técnicos. No seguimento deste fator, foi criada em 2009, uma forma de salvaguarda dos TOCs, na qual deveriam informar por escrito os seus clientes para eventuais erros ou lapsos contabilísticos. Esta foi uma forma criada pelo nosso legislador para apurar a responsabilidade de ambas as partes, ou devido à ausência de informação para com a entidade ou ainda por desinteresse da entidade para o estado da sua contabilidade, ou situação financeira, ou obrigações fiscais.

Em suma, acabou por se tornar uma obrigação indireta do contabilista supervisionar o processamento dos salários, informar os responsáveis das execuções, ou de outras situações que poderiam mais tarde ser acusatórias para o

⁴⁷ Transcrição do artigo 10.º, nº 2, al. c) *“Desempenhar quaisquer outras funções definidas por lei, relacionadas com o exercício das respetivas funções, designadamente as de perito nomeado pelos tribunais ou por outras entidades públicas ou privadas.”*

⁴⁸ Conforme indica o n.º 4 do artigo 10.º da Lei nº 139/2015, *“As funções de perito referidas na alínea c) do n.º 2 compreendem, para além do objeto definido pelo tribunal no âmbito de peritagens judiciais, a avaliação da conformidade da execução contabilística com as normas e diretrizes legalmente aplicáveis e do nível de representação, pela informação contabilista, da realidade patrimonial que lhe subjaz.”*

⁴⁹ Revogada a alínea d) do artigo 6.º, n.º 1 do Decreto Lei nº 310/2009.

técnico, como abuso de confiança⁵⁰ ou a participação de possíveis crimes públicos⁵¹.

Segundo o n.º 2 do artigo 10.º dos Estatutos, são competência dos inscritos na Ordem:

- a) *“Exercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade e da fiscalidade”,* o que engloba as funções de consultoria, que incluem as da Segurança Social;
- b) *“Intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas”.* Esta alínea é uma das principais mudanças dos Estatuto de 2009, ou seja, a prerrogativa de que os TOCs podiam representar os seus clientes, nos processos tributários⁵².

⁵⁰ Artigo 105.º - *“Abuso de confiança”* e 107.º - *“Abuso de confiança contra a segurança social”*, ambos do RGIT.

⁵¹ Artigo 58.º do Decreto-Lei nº 310/2009, de 26 de outubro, atual artigo 76.º da Lei nº 139/2015.

⁵² Convenientemente acompanhados de uma procuração que ateste as competências que lhe são delegadas, sendo apenas é possível em determinadas situações, tais como: reclamação graciosa (artigo 68.º e ss. do CPPT), nos recursos hierárquicos (artigo 66.º e ss. do CPPT), procedimento de revisão da matéria coletiva (artigo 91.º da LGT) e no processo de revisão do ato tributário (artigo 78.º da LGT).

3.4 Modo de Exercício da Atividade

A entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 310/2009 veio regular o exercício das pessoas singulares, minimizando as lacunas que existiam no exercício não só dos TOCs, bem como das sociedades que lesavam em conjunto.

Ocorreu, na altura, uma limitação das funções dos TOCs e também nas sociedades dos profissionais e contabilísticos, conforme constava no n.º 5 do artigo 51.º dos Estatutos antigos⁵³, perante a realidade e evolução que a Contabilidade sofreu com o decorrer dos anos. Encontram-se capazes de desempenhar e respeitar os direitos e deveres da contabilidade, apenas para os (i) inscritos na ordem dos CC, (ii) as sociedades que possuam inserção na ordem⁵⁴ e (iii) sociedades de Contabilidade que procederam por nomeação do real responsável⁵⁵.

O responsável, segundo o Professor Sérgio Vasques, *“surge obrigado ao cumprimento da prestação tributária na medida em que o contribuinte direto não se mostre capaz de a satisfazer e porque o responsável, em virtude das suas funções, se encontra em posição de influenciar o seu comportamento ou na incumbência de o fiscalizar de algum modo”*⁵⁶

Estas entidades e sociedades dos contabilistas tinham as suas próprias funções, que não eram as mesmas que as designadas para os Contabilistas. Por exemplo, as cooperativas ou associações empresariais não estão capacitadas para prestar os mesmos serviços que os CC, da mesma forma que os empresários em nome individual não podem ser membros dos TOCs.

Esta situação encontra-se espelhada no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 310/2009, em que os TOCs deveriam respeitar o exercício das suas funções, conforme

⁵³ Atual artigo 69.º, n.º 5 dos atuais Estatutos (Direitos) - *“5- A execução de contabilidades sob a responsabilidade de contabilistas certificados apenas pode ser outorgada por estes, por sociedades profissionais de contabilistas certificados e por sociedades de contabilista, nos termos previstos no presente Estatuto”*.

⁵⁴ No Decreto-Lei n.º 310/2009, nos artigos 17.º-A e no Capítulo VIII, na atual lei no artigo 19.º e nos Capítulos XI.

⁵⁵ Nos Estatutos anteriores no artigo 17.º-C e na Lei em vigor encontram-se presentes no artigo 20.º.

⁵⁶ Vasques, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina Acrescentando, na mesma citação, que *“responsável. Tributário, assim observa Pasquale Russo, mostrando-se estranho ao facto tributário e respondendo nesse exato sentido por dívidas de outrem, garante com o seu património o cumprimento da prestação tributária a medida em que a sua atuação depende da declaração desse facto ou a preservação do património do contribuinte direto.”*

constava nos seus Estatutos. Os Estatutos dos Contabilistas Certificados iam mais longe e especificavam todas as diferenças, isto porque adicionaram três números ao artigo: artigo 11.º *Título Profissional e Exercício da Profissão*⁵⁷.

O artigo 9.º deve ser articulado com o artigo 11.º, n.º 1, que designa quais as categorias dos CC, nomeadamente quanto ao modo de exercício da atividade:

- a) *Como profissionais independentes;*
- b) *Como sócios, administradores ou gerentes de uma sociedade profissional de contabilistas certificados ou de uma sociedade de contabilidade;*
- c) *No âmbito de uma relação jurídica de emprego público, como trabalhadores que exerçam funções públicas, desde que exerçam a profissão de contabilista certificado na administração direta e indireta do Estado ou na administração regional ou local;*
- d) *No âmbito de uma relação contratual celebrada com outro contabilista certificado, com uma sociedade de profissionais, com uma sociedade de contabilidade, com outra pessoa coletiva ou co um empresário em nome individual."*

O preceituado no Decreto-Lei n.º 310/2009 vai mais longe e admite que os TOCs, os técnicos independentes ou que se encontrassem a exercer funções numa empresa poderiam desempenhar funções desde que respeitassem as regras que

⁵⁷ Redação do artigo 9.º dos Estatutos dos Contabilistas Certificados, Lei nº 139/2015, de 7 de setembro, "1 - Designam-se por contabilistas certificados os profissionais inscritos na Ordem, nos termos do presente Estatuto, sendo-lhes atribuído, em exclusividade, o uso desse título profissional, bem como o exercício da respetiva profissão. 2 - São igualmente contabilistas certificados, após inscrição na Ordem e para os efeitos previstos no número anterior: a) Os profissionais nacionais de Estados membros da União Europeia e do Espaço Económico Europeu, que venham a obter o reconhecimento das respetivas qualificações profissionais, nos termos previstos na Lei n.º 9/2009, de 4 de março, alterada pelas Leis n. os 41/2002, de 28 de agosto, e 25/2004, de 2 de maio, nos termos do presente Estatuto; b) os profissionais que tenham obtido as qualificações fora de Portugal, em condições de reciprocidade, desde que obtenham a equiparação das qualificações necessárias e preencham os demais requisitos para a inscrição, nos termos previstos no presente Estatuto e na demais legislação em vigor. 3 - Podem igualmente exercer a atividade os profissionais a que se refere o artigo 123.º."

4 - Os Profissionais mencionados nos n. os 2 e 3 que exerçam em Portugal a profissão de contabilista certificados estão sujeitos às regras profissionais e deontológicas aplicáveis aos contabilistas certificados portugueses, em prejuízos das regras do Estado de origem a que devam continuar a sujeitar-se."

constavam no artigo 7.º, n.º 2⁵⁸, através de um contrato escrito onde fossem especificadas as tarefas desempenhadas e as assumidas.

O novo Código Deontológico manteve a narrativa do decreto anterior⁵⁹. Assim, segundo o n.º 1 do artigo 220.º n.º 1, o objetivo foi a regulamentação da prestação de serviços articulados e devidamente fundamentados conforme consta no artigo 220.º do Código Civil. Este artigo indica que "*A declaração negocial que careça da forma legalmente prescrita é nula, quando outra não seja a sanção especialmente prevista na lei*". Conforme defendem alguns doutrinários " 11. Este art. consagra expressamente, a regra da nulidade do negócio realizado como inobservância da forma legalmente prescrita para a declaração negocial (A. Varela, RLJ, 121.º-34)⁶⁰. Contudo, também indica que o documento deve ser autêntico, sob pena de ser anulado.⁶¹

⁵⁸ Decreto-Lei n.º 310/2009, artigo 7.º, n.º 2 do Código Deontológico dos TOCs.

⁵⁹ Artigo 9.º do Código de Deontologia do Decreto-Lei 310/2009, de 26 de outubro.

⁶⁰ Neto, A. *Código Civil Anotado*.2004 p. 121

⁶¹ Neto, A. *Código Civil Anotado*.2004 p. 121 "12 - I - A forma de documento autêntico (a par do termo no processo), prescrita no art. 300.º, n.º 1, do Cód. Proc. Civil para a desistência do pedido ou da instância, constitui condição de validade, isto é, formalidade «ad substantiam» da declaração de vontade da parte, e não meio de prova, isto é, formalidade «ad probationem» (...)."iden

IV. Responsabilidade Tributária

4.1 Evolução

Numa breve resenha histórica, é importante mencionar que a Responsabilidade começou a ser desenvolvida com o Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de maio.

Segundo a epígrafe do artigo 13.º do mesmo diploma, a «*Responsabilidade solidária*», indica que “*pelas contribuições e respetivos juros de mora e pelas multas previstas no artigo 21.º, que devem (sic) ser pagas por sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respetivos gerentes ou administradores.*”.

Anos mais tarde, os Professores Albuquerque e Cordeiro defenderam que estava em causa “*determinadas medidas destinadas a proporcionar o pagamento pontual das contribuições devidas às instituições de previdência.*”⁶².

O Decreto-Lei n.º 103/80 afirma que os “*responsáveis pela gestão de certas empresas não sejam inteiramente dissociados do cumprimento dos deveres estabelecidos para com as instituições de previdência*”⁶³. O artigo 13.º do referido Decreto-Lei levanta diversos problemas, relativos aos gerentes e administradores, podendo ser questionados os seguintes assuntos:

- Pressupostos;
- Modo de efetivação;
- Âmbito;
- Duração.

O Direito desde cedo, determinou que sempre que estivesse em causa um dano⁶⁴, de onde emergisse um dever de indemnizar um terceiro pelo facto danoso, essa responsabilidade requeria sempre que estivessem presentes fundamentos, podendo resultar numa de três imputações, sendo elas: (1) Imputação por atos

⁶² Albuquerque & Cordeiro. *Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos*. 1986, p. 147

⁶³ Albuquerque & Cordeiro. p. 148 iden

⁶⁴ Albuquerque & Cordeiro. p. 152 que cita WOLFGANG FIKENTSCHER, *Schuldrecht* (1985), p. 286 e seguintes, e 790 e seguintes. iden

ilícitos, que inclui direitos e deveres; (2) Imputação pelo risco e (3) Imputação por falta lícita, conhecida como responsabilidade pelo sacrifício.

Este dano representa um *casum sentit dominus* ou *the loss lies where it falls*⁶⁵. A regra menciona que o dano permanece na esfera onde ocorreu o facto, sendo acompanhado de dois possíveis riscos caracterizados por *ubi commoda, ibi incommoda*.

A responsabilidade dos gerentes e administradores, numa primeira fase, é a base para o desenvolvimento e investigação da responsabilidade dos Contabilistas, porque é vista como uma responsabilidade secundária ou subsidiária, que pode ir sendo agravada consoante o ato cometido, sendo que a própria lei constitui as empresas como devedoras de certas prestações (e não os seus responsáveis).

O Direito Fiscal defende que estamos perante o princípio da subsidiariedade, mas apenas nos casos em que se comprove *a falta de bens penhoráveis ao executado* (artigo 146.º do CPCI), em conjunto com o artigo 13.º do Decreto-Lei 103/80, que acaba por reforçar a ideia do domínio tributário. Em suma, sempre que esteja em causa a responsabilidade do gerente, esta é "pessoal" e "solidária".

Para o Jurista Paulo Marques, os Contabilistas devem ser responsáveis por todos os atos desempenhados durante o seu exercício da sua atividade profissional, o que também engloba as atividades dos seus colaboradores ou mesmo de terceiros⁶⁶. Pode facilmente ser interpretado que a *responsabilidade dos Tocs "não se limita ao vínculo contratual estabelecido com o respetivo cliente. Com efeito, o técnico oficial de contas, ao subscrever as declarações fiscais, assume direta e previamente à submissão das declarações fiscais, cabe ao TOC certificar-se da sua conformidade com a lei e as normas técnicas em vigor.*^{67"}

Só pode ser aplicado o artigo 24.º da LGT desde que seja demonstrada, pela administração tributária, que estamos perante uma *violação dos deveres de*

⁶⁵ Apud. Albuquerque & Cordeiro, 1986, p. 153. que menciona GERHARD KEGEL, «*Empfieht es sich den Einfluss grundlegender Veränderung des Wirtschaftslebens auf Verträge gesetzlich zu regeln und in welchem Sinn?*» *Gutachten 40, DJT (1953), I, p. 137-236 (200)*, e ERWIN DEUTSCH, *Haftungsrecht, I, Allgemeine Lehren (1976)*, p. 3-4.

⁶⁶ Ideia transmitida no artigo 5.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.

⁶⁷ Nunes. *Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: Anotado*. 2010, p. 123.

assunção de responsabilidade pela regularização técnica na contabilidade e na assinatura da declaração fiscal, demonstração financeira e os respetivos anexos.

4.2 Regime Jurídico: LGT e CSC

4.2.1 Responsabilidade Tributária de gerentes e administradores e responsáveis técnicos

O regime geral da responsabilidade dos gerentes, administradores, contabilistas encontra-se especialmente previsto nos artigos 72.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais e na LGT.

A lei fiscal determina diversas circunstâncias e realidades para o caso do aparecimento de dívidas tributárias, não só para os devedores principais ou originários, como para os sujeitos passivos, conhecidos como os responsáveis. É de atentar na relação tributária, plasmada no artigo 18.º n.º 1 e n.º 3 da LGT⁶⁸, que engloba o sujeito passivo e o sujeito ativo, , no qual se espelham o tipo de sujeitos e quais os seus requisitos e características.

Quando verificamos uma relação jurídica tributária entre os vários sujeitos e em que esteja elencada uma obrigação (principal), que pode ser um pagamento de uma dívida tributária (artigo 31.º da LGT), o sujeito é vinculado ao cumprimento da obrigação, ao dever de cooperação e de prestação. O responsável só responde pelas dívidas caso seja a responsabilidade sejam consagradas a título subsidiário e, nesse caso, quando o devedor originário não cumprir o seu dever.

Com base no artigo 22.º da LGT, podemos referir que o devedor originário⁶⁹ não cumpre voluntariamente a sua obrigação tributária e fiscal quando não efetua o pagamento de um imposto que é devido, podendo o credor utilizar os meios legais, tais como a execução fiscal para que seja cumprida o encargo. O que acontece é que nem sempre existe património do devedor originário para que seja liquidado o

⁶⁸ Artigo 18.º da LGT – Sujeitos, “1 - O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante. 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.”

⁶⁹ Machado, Jónatas E.M./ Nogueira, Paulo Nogueira da – *Curso de Direito Tributário*. 2009. Coimbra. Coimbra Editora. p. 97, definem que os “sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode alargar-se a outras pessoas, a título de **responsabilidade solidária ou subsidiária** (art. 22.º n.º2 da LGT)”

pagamento, podendo então ser chamado o responsável subsidiário para o pagamento da dívida em causa⁷⁰, em sede de processo de execução fiscal.

A responsabilidade pode ser solidária quando o credor pode exigir o pagamento integral da dívida a qualquer um dos responsáveis, cabendo ao devedor solidário realizar o pagamento e exigir posteriormente o direito de regresso aos restantes corresponsáveis.

Por outro lado, quando não há solidariedade entre os responsáveis, estes devem responder apenas pela quota-parte da dívida total, situação em que pode o credor exigir a cada responsáveis a respetiva parcela da dívida.

A responsabilidade tributária é acessória, isto é, diz respeito a factos tributários que não chegam a alcançar autonomia, sendo também pessoal e ilimitada, porque o responsável responde ilimitadamente, com todo o seu património (pessoal).

Conforme defendem diversos doutrinários, esta temática do Direito Tributário material⁷¹ incide sobre duas variantes: *a substituição tributária e a responsabilidade tributária*⁷², sendo o seu campo analítico particular, as conexões características que entre tais figuras podem ocorrer.

⁷⁰ Artigo 23.º da LGT.

⁷¹ Encontra-se consagrado a distinção, no âmbito do Direito Fiscal, entre o Direito Tributário material (que regula as situações jurídicas tributárias materiais, com relevo para a obrigação do imposto. as normas positivas e negativas de incidência, real e pessoal, as determinativas da matéria coletável, das taxas e dos benefícios fiscais) e o Direito Tributário formal ou instrumental (que disciplina os procedimentos administrativos ou particulares de aplicação da lei tributária e as garantias graciosas dos contribuintes, compreendendo as normas reguladoras do procedimento administrativo tributário -normas de lançamento, liquidação e controlo fiscal, englobando também, por conexão teleológica, as normas de cobrança -, as normas atinentes ao Auto lançamento e autoliquidação e as normas relativas às garantias graciosas fiscais; tradicionalmente, incluía ainda o Direito Processual Tributário, mas hoje é corrente reservar-lhe lugar à parte, dado implicar uma atividade jurisdicional). Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito a natureza do ato tributário*, Coimbra, Almedina, 1972. p. 14 e ss, e 83-84; ID *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981 (reimp.), pp. 20. 103-104; SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, rei dos Livros, 1995 (reimp.), pp. 18-19, 210; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 1993, pp. 62; ID, *Da Personalidade Tributária*, Lisboa, CEF, 1969, pp.155.

⁷² Estas duas expressões «tributário» e «fiscal». em sinonímia, pois, sem com isso curar da valia das posições que lhes atribuem significados próprios. Na lei ambas as figuras sub judice surgem com o qualitativo «tributária» [Cfr., por exemplo, artigos 11.º n.º1 [que, porém, na epígrafe fala em «fiscal»] e 15.º, n.º1 do CPT].

A substituição tributária e a responsabilidade fiscal⁷³ apareceram enquanto modelo de sistematização do Direito Fiscal, englobando as disciplinas jurídicas do sujeito passivo dentro da relação jurídica tributária (artigo 10.º do CPT), perante as obrigações tributárias a que se encontram agregadas, onde os substitutos fiscais estavam legalmente obrigados⁷⁴, como forma de conseguir satisfazer todas as prestações tributárias.

Para o Direito Fiscal, a denominação relativa à responsabilidade tributária⁷⁵, (Cfr. artigo 11.º n.º 1 do CPT, onde indica o «*regime de responsabilidade tributária por dívida de outrem*»), é a que é intitulada por aquele que responde pelas dívidas fiscais, sempre que *o devedor originário não tenha realizado o pagamento ou excussão, dependendo de uma reversão de execução para o sujeito passivo (artigo 239.º n.º 2 CPT)*⁷⁶.

Esta responsabilidade encontra-se enraizada em imputações com carácter subjetivo ou objetivo, ou seja, podem incluir um dano e uma casualidade, onde se inclui um facto ilícito e a culpa do agente; ou um dano e uma causalidade, dispensando os requisitos de culpa e ilicitude.

Quanto a estes aspetos, a própria jurisprudência exige como requisitos da responsabilidade a ilicitude e a culpa: "*a responsabilidade (...) tendo embora um objeto da garantia, é baseada na culpa, visando, portanto, os autores de ações ou omissões culposas - não tem aqui cabimento uma responsabilidade objetiva, aliás, excecional no nosso direito - artigo 483.º n.º 2 do Código Civil*"⁷⁷

A responsabilidade dos gestores pode ser vista de duas formas, a societária, onde estamos perante ausência do património da sociedade (artigo 146.º do CPC),

⁷³ O Professor Soares Martinez, define que a Responsabilidade Fiscal "*pode ser do tipo subjetivo ou pessoal, quando baseada numa posição pessoal, ou de real, quando incide sobre bens ou direitos*" Teixeira, G. *Manual de Direito Fiscal* (1.ª Edição ed.). 2008. P. 39

⁷⁴ Para o Direito Fiscal é definida como um acontecimento fiscal objeto de normaço representar, na sua substância, um fenómeno económico-financeiro. Só que pretendesse fazer aqui um estudo jurídico, de ius positum, respondendo a um quid juris. (Carvalho, 2002, p. 96).

⁷⁵ Carvalho, J. M. (Julho de 2002). Breves Nótulas sobre a Natureza Jurídica da Responsabilidade dos Titulares de Órgãos Sociais das Pessoas Coletivas. *Fiscalidade: revista de Direito e Gestão Fiscal*.

2002, p. 125), que cita "WEBER-FAS, *idem, ibidem*, considere que o *steuerliche Haftungsanspruch constitui uma selbständigen Anspruchskategorie*.

⁷⁶ Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal* (10.ª edição ed.). Coimbra: Almedina. p. 251

⁷⁷ Barreira, R. A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais. *Fisco*. 1989 P.

na qual é necessário recorrer à execução contra a sociedade numa primeira fase e, caso o património não seja suficiente, contra o gestor. Por outro lado, pode haver responsabilidade do gestor, onde existe um pagamento⁷⁸ por regularizar e onde o gestor, administrador ou técnico, tem que comprovar que o mesmo não era da sua responsabilidade.

A responsabilidade tributária⁷⁹ engloba a pluralidade dos sujeitos passivos devido à solidariedade que está presente no caso de existirem dívidas tributárias (artigo 21.º n.º 1 da LGT). Engloba também a responsabilidade subsidiária (artigo 22.º n.º da LGT).

Primeira responsabilidade solidária resulta da liquidação da sociedade com responsabilidade ilimitada, ou de outras entidades que estão incluídas no mesmo regime. Neste caso, tanto os sócios como os membros são responsáveis; numa outra situação, são os não residentes, mas que estão em território nacional sem estabelecimento estável, onde existe um gestor dos bens ou direitos em que acaba por ser o responsável pela gestão (artigo 27.º da LGT).

O regime da responsabilidade dos membros dos órgãos de gestão e fiscalização, que engloba os Contabilistas, encontra-se numa primeira fase no artigo 22.º da LGT (*Responsabilidade Tributária*), com remissão para o artigo 23.º (*Responsabilidade Tributária Subsidiária*) e por fim no artigo 24.º do mesmo diploma, que trata da *Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos*. Quando está em causa uma dívida tributária que, alegadamente, pode ter sido provocada por um revisor ou técnico de contas que se encontrava a exercer funções de gestão de uma empresa, deve existir uma articulação entre o artigo 24.º da LGT e o artigo 8.º do RGIT.

⁷⁸ As dívidas tributárias devem ser encaradas como uma forma de ónus da prova, sempre que esteja em causa a responsabilidade do gestor, administrador ou técnico, em conjunto com os pressupostos e com o artigo 16.º do CPCI.

⁷⁹ *A Responsabilidade Tributária depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento do devedor originário. (...) será atribuída a posição de responsáveis tributários àqueles que possam influir no devedor originário em ordem a que realize a prestação fiscal, ou que possam beneficiar da falta de pagamento, ou ainda que, pelo seu comportamento, tenham comprometido as operações de lançamento ou de cobrança. As situações de responsabilidade tributária subordinar-se-iam, assim, não apenas a um fim de garantia, mas também, algumas vezes, a um fim repressivo, de punição de irregularidade.* Apud. Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal* (10.ª edição ed.). Coimbra: Almedina. p. 251

A responsabilidade prevista no artigo 24.º aplica-se aos técnicos oficiais de contas que administram bens na *violação dos devedores de assunção de responsabilidade pela regularização técnica* nas atividades (número 3). Seguindo a norma anteriormente indicada, conforme defende a Joana Santos, *“que o TOC não são sujeito, mas deve obediência, ao pedido do seu cliente no sentido do não envio das declaração fiscais em tempo útil, devendo atuar com independência técnica e profissional relativamente a eventuais pressões dos seus clientes.”*⁸⁰

O disposto neste artigo 8.º tem sido posto em causa em diversos Acórdãos que mencionam mesmo que viola o princípio da intransmissibilidade da pena⁸¹, que se encontra no artigo 30.º n.º 3 da CRP. Opinião diferente se encontra no Acórdão do Tribunal Constitucional⁸², que decide *“não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação”*.

Outro ponto que tem sido analisado pelos tribunais é o caso de um administrador ou gerente ser acusado de um facto culposos que resulta de um não pagamento de uma multa ou coima (após notificação). Por exemplo, os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 35/2011, de 25 de maio de 2011 e n.º 150/2009, de 25 de março de 2009. Este último Acórdão tem sido bastante citado sempre que se aborda a seguinte questão: *“Este artigo tem o seu âmbito de aplicação em sede de responsabilidade civil. O que significa isto?”*. Chegando mesmo no ponto 8 do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, a indicar o seguinte:

“Nas palavras de dois acórdãos do T. Constitucional que sobre tal matéria se pronunciaram (Acórdão n.º 150/2009, de 25 de março e Acórdão n.º 129/2009, de 12 de março) “a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta,

⁸⁰ Santos, Joana Patrícia de Oliveira. *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos – Análise do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*. Estudos de Direito Fiscal. Almedina, Coimbra, 2006. Pp. 53.

⁸¹ O ponto n) do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 28 de maio de 2008. Processo n.º 01074/09, do menciona o seguinte: O n.º 3 do art.º 30º da C.R.P. enuncia o princípio da intransmissibilidade das penas que, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, uma vez que estas têm como fim a prevenção (especial e geral) e a repressão, e não a obtenção de receitas.

⁸² Acórdão n.º 129/2009, de 12 de Março, Processo n.º 649/08, no ponto III. Decisão

não no próprio facto típico que é caracterizado como infração contraordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal.

É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.”⁸³

Outra posição se encontra nos seguintes Acórdãos do Tribunal Constitucional: n.º 481/2010, de 9 de dezembro, n.º 24/2011, de 12 de janeiro e n.º 26/2011, de 12 de janeiro. Nestes indica-se que são violados o princípio constitucional da culpa, o princípio da igualdade, proporcionalidade⁸⁴ e o artigo 8.º do RGIT.

Tantas questões este artigo tem levantado, que foi necessário ser remetido para Plenário do Tribunal, o que sucedeu através do Acórdão n.º 437/2011, de 3 de outubro⁸⁵, para decidir se estávamos perante uma inconstitucionalidade ou não. De acordo com o Plenário do Tribunal Constitucional, que " *a) negar provimento ao recurso; b) manter a decisão recorrida no sentido de não julgar inconstitucional o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a e b), do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efetiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.*"

Para os contabilistas, o regime que melhor se aplica é o do artigo 24.º no seu n.º 3 (*Responsabilidade Subsidiária*) e a responsabilidade com base em mera culpa, sendo que, em 2005 se concluiu que, se existisse dolo na violação dos deveres legais, era necessário o ónus da prova de tal dolo por parte da administração fiscal. A questão principal prende-se com o facto de a lei ser muito genérica, quanto aos deveres dos TOCs, aludindo à responsabilidade para regularização técnica na contabilidade e fiscalidade, tais como a assinatura na declaração fiscal e nos mapas contabilísticos.

⁸³ Processo n.º 149/04.01DBRG-A.G1, de 12 de Abril de 2010.

⁸⁴Para aprofundar a análise a este princípio vide. Vitalino Canas. *O princípio da proibição do excesso: em especial, na conformação e no controlo de atos legislativos*. Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa [policopiado], 2016.

⁸⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional. Processo n.º 206/10, de 3 de outubro de 2011.

O Professor Soares Martinez defende que *"A responsabilidade tributária corresponde sempre a um dever de pagamento subsidiário. Donde a prévia excussão dos bens do devedor originário. No entanto, as leis fiscais distinguem frequentemente uma responsabilidade tributária solidária de uma responsabilidade tributária subsidiária, pelo que se põe o problema de saber o alcance da destrinça assim estabelecida."*⁸⁶. Seguindo esta linha, Glória Teixeira, no manual relativo ao regime da solidariedade, indica que *"cada um dos seus devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, nos termos do Código Civil"*⁸⁷. Diferentemente, no regime de subsidiariedade, os responsáveis subsidiários só são chamados a intervir quando o devedor principal não cumpra nem possa cumprir nem possa cumprir a obrigação a que se encontra adstrito.⁸⁸

O Professor Soares Martinez considera que, nos casos de responsabilidade tributária, tanto solidária como subsidiária, quando existem dívidas tributárias *"os responsáveis poderão exercer direito de regresso em relação ao devedor originário, nos termos comuns da lei civil, posto que tal direito não parece ter natureza tributária. Mas, ao contrário do que acontece na substituição, as leis fiscais nunca impõem o exercício desse direito de regresso. E compreende-se bem porquê, dado que o pagamento do imposto pelo responsável só tem lugar depois de apurada, em processo de execução fiscal, a falta de bens do devedor originário. Em tais condições, o direito de regresso só poderá ser exercido pelo responsável, em termos úteis, se, e quando, a situação patrimonial daquele devedor originário se modificar em sentido favorável. A perspectiva do exercício de direito de regresso já se apresentará em termos mais auspiciosos em relação aos outros responsáveis solidários, que poderão não ser insolventes."*⁸⁹

O artigo 24.º da LGT elenca os administradores, gerentes, diretores, membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas e os técnicos oficiais de contas que desempenhem funções junto do sujeito originário, que podem vir a serem chamados a responder subsidiariamente, caso existam dívidas fiscais. Uma

⁸⁶ Martínez, S. Direito Fiscal (10.ª edição ed.). 2003 Coimbra: Almedina. p. 252

⁸⁷ Glória Teixeira no Manual de Direito Fiscal, faz referência a um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 25 de maio de 2004 (*Fazenda Pública vs. Maria Alice Borges*). (Teixeira, 2008, p. 39)

⁸⁸ Glória Teixeira. 2008. P. 40

⁸⁹ Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal* (10.ª edição ed.). Coimbra: Almedina. p. 253.

forma que o nosso legislador encontrou para que fossem cumpridos, um mecanismo de penalização de atuação para os sujeitos passivos originários que não respeitam as normas, na redação do artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais⁹⁰.

A violação do disposto pelo credor social, conforme consta no artigo 78.º do CSC e respeitando o conceito que é considerado como ato ilícito aquele que leva à insuficiência dos bens de uma sociedade, devemos acrescentar o artigo 32.º da LGT, que defende que é responsável qualquer pessoa que exerça funções de administração. Acrescentando que deve sempre mencionar que o ato ilícito tem de ser culposo, pela ofensa ao dever de boa prática tributária, devendo ser uma culpa efetiva (artigo 13.º do CPPT), juntando determinados requisitos: que seja verificado um dano, juntamente com a falta de pagamento e que o mesmo seja insuficiente.

4.2.2 Pressupostos da Responsabilidade

O responsável tributário é o *“sujeito passivo que violou deveres legais e a quem é exigido, na sequência dessa violação, o pagamento de uma dívida tributária de outrem (sujeito passivo originário) não atempadamente paga (artigo 22.º n.º 4 da LGT)”*⁹¹.

Segundo Abílio Morgado⁹², a responsabilidade Tributária *“pressupõe uma relação de casualidade, que a lei especifica, entre uma ação ou omissão ilícita e culposa da pessoa chamada ao pagamento da dívida de imposto como «responsável tributário» e o seu não pagamento através do património do devedor principal.”*

No termo do artigo 22º, n.º 1 e 2, da LGT trata-se da responsabilidade pelo pagamento da totalidade das dívidas tributárias, solidária para as dívidas das entidades, dos sócios e membros, para os casos de liquidação da sociedade,

⁹⁰ Tendo sido alterada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março, sobre **“dever de diligência – os gerentes, administradores ou diretores de uma sociedade devem atuar com a diligência de um gestor criteriosos e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores”**.

⁹¹ Dourado, Ana Paula. *Lições de Direito Fiscal*. 2016. Reimpressão. Almedina. p. 73.

⁹² Morgado, Abílio. *Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*. Ciência e Técnica Fiscal. Janeiro a junho de 2005. N.º 415. Centro de Estudos Fiscais. P. 78

podendo ser chamados à colação outros sujeitos passivos não originários⁹³ (artigo 18.º n.º 3 da LGT).

A responsabilidade surge como uma forma de imputar qualquer possível incumprimento, devendo estar reunidos os pressupostos da responsabilidade (civil), *máxime*, para os atos ilícitos.

A responsabilidade por dívidas de outrem, na sua regra e segundo a norma do artigo 22.º n.º 3 da LGT, apenas nos casos em que esteja presente a reversão, contra o próprio responsável subsidiário, ou de uma ação instaurada pelo devedor originário da obrigação fiscal (artigo 23.º n.º 1 e 2 da LGT e o artigo 9.º n.º 3 do CPPT).⁹⁴

A Professora Sofia de Vasconcelos Casimiro⁹⁵ defende que o verdadeiro sistema subjetivo misto engloba o subjetivo simples, nomeadamente no número 1 do artigo 24.º da LGT e na atribuição do ónus da prova da culpa.⁹⁶

A responsabilidade tributária segundo o artigo 24.º n.º 3 da LGT é muitas vezes confluyente com a responsabilidade civil⁹⁷, nomeadamente na obrigação civil e tributária, visto que em ambas as situações existe um credor/ sujeito ativo, um devedor passivo/ sujeito passivo e uma prestação para ser liquidada. Quanto a este ponto, existe uma divergência doutrinária: o Professora Soares Martinez defendia que “*sendo uma obrigação tributária uma relação obrigacional segundo o esquema do Direito Privado*”⁹⁸. Argumentação diferente é a de Braz Teixeira, que afirma que “*hoje pode considerar-se unanimemente aceite e perfilhada pela doutrina portuguesa a conceção segundo o qual a **obrigação de imposto é, na sua estrutura, idêntica às obrigações civis, nascendo, por isso, com a verificação dos pressupostos de facto que integram a respetiva previsão legal. O ato administrativo de liquidação limita-se a torna-se a tornar certa, liquida e exigível***”

⁹³ Pires. Manuel; Pires, e Rita Calçada. *Direito Fiscal*, 4.ª edição. Coimbra, Almedina, 2010, p. 307

⁹⁴ Rocha, A. *A Transmissão Mortis Causa de Dívidas Tributárias - em especial, no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária*. Universidade Católica Portuguesa do Porto. 2011.

⁹⁵ Casimiro, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*. Almedina. 2000.

⁹⁶ Artigo 78.º do CSC, onde responsabiliza o gestor

⁹⁷ Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. Edição. (2010), Coimbra. Almedina. P. 84 a 95.

⁹⁸ Pedro Soares Martinez, *A obrigação tributária*. 1963. TF. LI. P. 81.

uma obrigação já existente e, eventualmente, a determinar o seu sujeito passivo, não tendo, portanto, qualquer eficiência constitutiva dessa mesma obrigação”⁹⁹.

Em suma, a responsabilidade tributária não é mais que uma responsabilidade pela dívida de outrem (*Haftung*), sendo que não envolve a responsabilidade civil; só envolve a responsabilidade criminal quando não existe um pagamento da dívida de outrem, mas os pressupostos da responsabilidade. Isto porque o número 2 do artigo 22.º da LGT exige um pagamento do sujeito passivo, conhecido como contribuinte, que não é a figura da responsabilidade, demonstrando que podem estar associadas duas realidades: a obrigação tributária (1.º parte do número 2, do artigo em análise) e a responsabilidade tributária.

Na responsabilidade solidária as autoridades tributárias podem escolher o património de um sujeito passivo responsável para saldar a totalidade da dívida.

Já no caso da responsabilidade subsidiária, a autoridade tributária tem que respeitar a hierarquia: numa primeira fase o património do responsável primário (substituto)¹⁰⁰ ou do obrigado tributário (substituído)¹⁰¹, e caso seja insuficiente é chamado o sujeito referido na lei (responsável dos órgãos sociais). Em regra, quando estes pressupostos envolvem mais que uma pessoa, são todos responsáveis solidários perante as dívidas tributárias, juros, multas e possíveis encargos legais, algumas possibilidades e exemplos:

- Substituído (trabalhador por conta de outrem);
- Substituto 1 (entidade empregadora), é designado como o responsável subsidiário e também pode incluir a responsabilidade solidária para os administradores;
- Substituto 2 (órgãos sociais).

Existem requisitos da responsabilidade dos contabilistas certificados; e posteriormente os requisitos adjetivos, que são o incumprimento da prestação tributária pelo devedor originário, ou a prévia existência de um processo executivo

⁹⁹ Teixeira, A. Braz. (1985). Princípios de Direito Fiscal. Vol. I. 3.ª edição. Coimbra, Almedina.

¹⁰⁰ Artigo 28.º n.º 3 da LGT

¹⁰¹ Artigo 28.º n.º 2 da LGT.

instaurado contra o devedor originário; e a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

A responsabilidade dos contabilistas exige a verificação dos seguintes requisitos¹⁰²:

1. *Ação ou omissão* – fazer ou deixar de fazer algo que lhe competia;
2. *Illicitude* – violação das suas funções que englobam as normas contabilísticas e fiscais;
3. *Culpa* – responsabilidade subjetiva, sempre que envolva dolo ou negligência;
4. *Dano* – não entrega da prestação tributária;
5. *Nexo de Causalidade*¹⁰³ – entre o ato ou a ausência do mesmo, cumulativamente com a violação de deveres que produzam dano.

Sempre que esteja em causa uma responsabilização, primeiramente tem que ocorrer um facto ou ação devendo ser um “*facto voluntário do lesante (...), dominável ou controlável pela vontade, um comportamento ou uma forma de conduta humana*”¹⁰⁴, conforme consta na norma jurídica no artigo 71.º n.º 1 al. a) do EOCC e o artigo 21.º n.º1 al. e) do CIVA.¹⁰⁵ Por exemplo, o Contabilista ter indicado na Declaração periódica de IVA valores referentes às deduções relativas aos bens adquiridos ou serviços considerados de luxo que não são dedutíveis.

Também pode ocorrer o contrário, ou seja, a omissão da conduta prevista na lei. Para os autores Cristina Gonçalves e Francisco Carreira, “*o TOC é responsável pelos atos praticados e pelos atos que não praticou, mas que deveria ter praticado, no âmbito das funções que por lei lhe foram atribuídas*”¹⁰⁶, ou seja, os Contabilistas Certificados podem praticar amiúde ações que podem violar as suas muitas obrigações. Um exemplo desta situação é um especialista não entregar a

¹⁰² Cunha, T. S. (2004). *Da Responsabilidade dos Gerentes de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil Tributária*. Coimbra.

¹⁰³ Artigo 583.º do Código Civil.

¹⁰⁴ Varela, João Antunes. *Das obrigações em geral*. Vol. I. 7.ª Edição. Coimbra. Almedina. P. 517.

¹⁰⁵ Redação do artigo 21.º n.º1 al. e) do CIVA. “*Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas: e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.*”

¹⁰⁶ Gonçalves, Cristina & Carreiras, Francisco, *O comportamento ético e o profissional da contabilidade*, 2012. Lisboa. Áreas Editora, p.53

declaração anual dos rendimentos, violação essa que se encontra tipificada na lei nomeadamente no artigo 73.º al. d) do EOCC e no artigo 120.º n.º 1 do CIRC.

Em suma, temos que ter algum cuidado na determinação das responsabilidades dos contabilistas, por cumprimento ou não dos seus deveres, temos que verificar se o mesmo foi previsto pelo nosso legislador e se estamos perante uma obrigação ou um dever de cuidado. Muitos comportamentos destes profissionais são uma salvaguarda perante situações futuras. Primeiramente temos que verificar se era da sua competência ou não, e se aconteceu durante o seu período de exercício, sendo uma prova dada vez mais relevante a verificação e determinação de início e cessação de funções, para verificação da data de início de possíveis dívidas (danos)¹⁰⁷.

Neste sentido, afirma-se num acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul¹⁰⁸, que “ *a dívida exequenda diz respeito ao exercício de 2007, sendo aplicável, portanto, o regime previsto no artigo 24.º da LGT [tempus regit actum], e que o prazo de pagamento voluntário*” e que “*Do regime constante do artigo 24.º da LGT resulta, desde logo, que a responsabilização subsidiária exige a prova da gerência efetiva ou de facto, ou seja, o exercício efetivo de funções de gerência, não se bastando a mera titularidade do cargo de gerente, i.e. a gerência nominal ou de direito.*”

Isto porque, em grandes empresas podem existir vários contabilistas e cada um ser responsável por uma matéria: neste caso cada um é responsável por uma dívida para a qual possivelmente poderá ter contribuído (conscientemente ou involuntariamente).

O artigo 160.º do CPPT defende que “*quando a execução reverter contra os responsáveis subsidiários, o órgão de execução fiscal mandá-los-á citar todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem*”.

¹⁰⁷ Artigo 24.º n.º 3 da LGT.

¹⁰⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 08265/14, de 17/03/2016.
P. 7

Caso diferente é a situação em que existem vários devedores subsidiários, como os gerentes, administradores, Roc's ou os Contabilistas. A autora Catarina Matos¹⁰⁹ entende que são preenchidos determinados pressupostos da responsabilidade tributária perante entidades por dívidas ou danos, sendo todos eles obrigados solidariamente¹¹⁰. O Tribunal Central Administrativo do Sul, no seu acórdão de 14 de dezembro de 2012, considerou o seguinte: *“sendo a reversão da execução contra diversos responsáveis subsidiários fundada no artigo 24.º da LGT, a responsabilidade entre os mesmos responsáveis subsidiários, entre si (relações internas), é solidariamente atento o disposto nos artºs. 21.º n.º 1 e 24.º n.º 1 do mesmo diploma.”*¹¹¹

Encontra-se inerente à responsabilidade solidária o exercício do direito de regresso pelo pagamento da parte respeitante ao outro responsável. Neste sentido, no que respeita ao artigo 21.º da LGT, se pronunciam Diogo Leite de Campos e Benjamim Silva Rodrigues/ Jorge Lopes de Sousa.¹¹²

A responsabilidade dos contabilistas incide sobre deveres assumidos por estes profissionais, podendo ser na área da contabilidade ou da fiscalidade, ou resultar de uma mera assinatura de uma declaração. Este assunto enquadra-se numa violação do devedor originário, sendo uma das obrigações fiscais o pagamento dos impostos, através da apresentação de uma declaração ou uma prestação de informação¹¹³.

Para haver responsabilidade basta o incumprimento de qualquer norma, como o artigo 10.º al. a) e b) e como o artigo 73.º al. d)¹¹⁴, ambos do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. Vejamos um exemplo prático: os contabilistas dispõem

¹⁰⁹ Matos, Catarina Garcia. *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional – A Responsabilidade Tributária*. 2016. Almedina. p. 63.

¹¹⁰ Artigo 21.º n.º 1 devidamente articulado com o artigo 24.º n.º 1 ao 3 da LGT.

¹¹¹ Processo n.º 05380/12, do Tribunal Central Administrativo do Sul de 14 de abril de 2012.

¹¹² Diogo Leite de Campos/ Benjamim Silva Rodrigues/ Jorge Lopes de Sousa. *Lei Geral Tributária comentada e anotada*. Lisboa. Vislis editora. 3.ª Edição. p. 127.

¹¹³ Artigo 31.º da LGT – Obrigações dos sujeitos passivos. “1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária. 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”

¹¹⁴ O artigo 73.º al. d) do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, enquanto meio eletrónico das declarações fiscais dos seus clientes ou para com as entidades patronais, sendo defendido que o Contabilista não é responsável para o pagamento, podendo ser aplicado o valor do imposto.

de um dever tributário que consiste na entrega dos Impostos ao Estado; colocando a hipótese de o Sujeito passivo (contribuinte) alertar o seu contabilista deste facto, mas o mesmo não acatar este dever e não entregar e declarar o mesmo, será o Sujeito Passivo responsável? Aqui o Contribuinte viola uma norma fiscal, tipificada no artigo 27.º n.º1 do Código do IVA, e o contabilista não será interveniente num possível processo.

Estes aspetos demonstram que nem sempre são analisados os requisitos do ato ilícito. O incumprimento do dever pode ser negligente ou não, mas encontra-se ligado à ilicitude de um comportamento¹¹⁵, necessitando do preenchimento dos requisitos. Isto existem deveres de assunção da responsabilidade pela regularização técnica¹¹⁶ do contabilista e também do fiscal, podendo ser uma simples assinatura na declaração fiscal, demonstração financeira ou anexos.

Por vezes pode surgir um conflito de interesses para o contabilista, entre o Direito Público e o Direito Privado. Ou seja, o técnico por vezes tem que decidir entre as normas tributárias e o seu dever profissional. Nas normas tributárias basicamente deve acatar as indicações da entidade patronal (a quem pertence ou a quem presta serviços) ou sacrificar o interesse público/ dever público, através da arrecadação de receitas. Com efeito, convém não esquecer que estes profissionais, devem respeitar diversos princípios, de entre os quais o da independência¹¹⁷ que rege o seu contrato de trabalho¹¹⁸, bem como o cumprimento dos Estatutos e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, devidamente articulado com o artigo 127.º n.º 1 al. e)¹¹⁹ Código do Trabalho, que em nada deve prejudicar o técnico no exercício da sua profissão, artigo 129.º do mesmo Código.

¹¹⁵ Marques, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A Reversão do Processo de Execução fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora. 2011. “a ilicitude resume-se ao ato do qual decorreu a falta de pagamento”. P. 177.

¹¹⁶ V. Capítulo III, título 2.3

¹¹⁷ Artigo 3.º n.º 1 al. c) do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

¹¹⁸ Artigo 116.º do Código do Trabalho – “a sujeição à autoridade e direção do empregador não prejudica a autonomia técnica do trabalhador inerente à atividade prestada, nos termos das regras legais ou deontológicas aplicáveis.”

¹¹⁹ Artigo 127.º do Código do Trabalho - Deveres do empregador: “1. O empregador deve, nomeadamente: e) Respeitar a autonomia técnica do trabalhador que exerça atividade cuja regulamentação ou deontologia profissional a exija.”

4.2.3 Responsabilidade Subsidiária e Responsabilidade Solidária.

A Responsabilidade Subsidiária dos gerentes e administradores encontra-se prevista no ordenamento jurídico português desde 1929, tendo demorado aproximadamente 70 anos para que estivesse espelhada nos casos de dívidas tributária.

O Decreto 398/98, de 17 de dezembro¹²⁰ determina que “*A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de **violação dolosa** dos devedores de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos*”.

Em 2006 foi revogada¹²¹ a indicação existente em 1998 referente à “*violação dolosa*”, passando a tratar-se apenas de uma violação. Estamos perante uma omissão do dolo dos devedores com responsabilidade pela regularidade técnica nos contabilistas e também na fiscalidade, ou mesmo na assinatura da declaração fiscais, demonstrações financeiras ou anexos.

Em suma, a partir de 2006, a responsabilidade dos contabilistas por dívidas depende de qualquer tipo de violação dos devedores perante a assunção de responsabilidade, seja ela dolosa ou negligente: “*a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a **violação** dos devedores de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declaração fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.*”¹²²

A lei determina que o responsável deve cumprir a prestação tributária, desde que seja comprovado que o contribuinte não tem capacidade para a satisfazer. O responsável tributário, conforme defendia o *Pasquale Russo*, deve sempre cumprir

¹²⁰ Entrou em vigor a 1 de janeiro de 1999.

¹²¹ Revogado o número 3 do artigo 24.º da LGT para o 57.º n.º1 da Lei 60-A/2005, de 30 de dezembro.

¹²² Artigo 108.º da Lei 60-A/2005, 30 de dezembro.

com o seu património a prestação tributário, visto que esse ato depende da emissão de uma declaração de facto ou a preservação do património.¹²³

Conforme consta no artigo 22.º da LGT, a responsabilidade abrange o *“sujeito passivo originário”* englobando também a responsabilidade solidária e subsidiária de outras pessoas, não esquecendo que também se faz referência às dívidas de outrem, onde a lei especifica várias situações.

Numa primeira fase, o artigo 22.º da LGT, menciona dívidas tributárias, os juros e demais encargos legais (n.º 1)¹²⁴ e numa segunda fase a responsabilidade solidária ou subsidiária de outras pessoas (n.º2), sendo que este responsável tributário *“só é chamado a responder pela prestação quando faltarem ou quando se mostrem para o efeito insuficientes os bens penhoráveis do próprio contribuinte direto, ou de qualquer seu obrigado solidário”*ⁱ, situação em que o processo de execução fiscal passa para o responsável, conforme consta no artigo 23.º da LGT devidamente articulado com o artigo 159.º do CPPT.

Para o Professor Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Leite de Campos¹²⁵, a responsabilidade solidária, fazendo menção ao artigo 23.º da LGT, resulta *“quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária. Trata-se de uma solidariedade em sentido técnico ou jurídico que é caracterizada por: solidariedade de sujeitos; a identidade da prestação; e “eade causa obligandi”*.

O Supremo Tribunal Administrativo analisou este ponto, a 22 de junho de 2011, rec. N.º 167/11, onde defende que *“o responsável subsidiário goze do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efetue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal (benefício da excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efetuar-se em momento anterior a essa venda, desde que os bens penhoráveis do devedor principal (e eventuais responsáveis solidários) sejam fundadamente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e*

¹²³ Pasquale. Russo. *Manuale di diritto tributario: parte generale*. (2002), p. 176-177. Apud Sérgio Vasques. *Manual de Direito Fiscal: Reimpressão*. (2015). Editora Almedina. p. 408.

¹²⁴ *“A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.”* Número 1 do artigo 22.º da LGT.

¹²⁵ Campos, Diogo Liette de; Campos, Mônica Horta Neves Leite de – *Direito Tributário*. Reimpressão da 2.ª edição de 2000. 2000. Coimbra. Almedina Editora. p. 375

acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT.)” Deixando a ressalva que sempre que os bens penhoráveis do devedor originário possuam um preço pré-determinado e este seja inferior ao valor da dívida, é revertida por não cobrir a dívida e não conseguir concretizar o seu pagamento.

Salvaguardando o princípio da legalidade, conforme resulta de alguns Acórdãos do Tribunal Constitucional¹²⁶, em que mencionam a inconstitucionalidade da norma do artigo 8.º da LGT, declara-se que se trata de uma inconstitucionalidade orgânica face ao Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de abril, sendo que determina o regime jurídico das sociedades desportivas e também dos clubes desportivos.

Os responsáveis mencionados no artigo 22.º da LGT gozam dos mesmos mecanismos de reclamação e impugnação das dívidas tributárias, as mesmas que as do devedor principal, não excluindo as garantias de segurança e proteção jurídica (n.º 4 do artigo mencionado acima).

Em caso responsabilidade solidária das dívidas tributárias ¹²⁷, cada um responde pela ação, isto é, pelo incumprimento da dívida tributária, o que significa a administração tributária pode demandar qualquer um dos devedores solidários, podendo este exercer o direito de regresso perante os demais.¹²⁸

O artigo n.º 22º do n.º 1 e 2 da LGT trata da responsabilidade pelo pagamento da totalidade das dívidas tributárias. A responsabilidade é solidária para as dívidas das entidades, dos sócios e membros, para os casos de liquidação da sociedade, podendo ser chamados à colação outros sujeitos passivos não originários¹²⁹ (artigo 18.º n.º 3 da LGT).

A responsabilidade subsidiária efetiva-se com a reversão do processo de execução fiscal (artigo 23.º n.º 1 da LGT). Sempre que uma reversão envolve um responsável subsidiário demonstra que os bens penhoráveis existentes são

¹²⁶ Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 311/2007 e o n.º 311/2007, ambos de 16 de maio de 2006.

¹²⁷ Artigo 512.º do Código Civil.

¹²⁸ Quando os pressupostos do facto tributário verificarem as relações a mais uma pessoa (artigo 21.º n.º 1 da LGT).

¹²⁹ Pires, Manuel & Pires, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4.ª edição. Almedina, 2010, p. 307

insuficientes para o responsável principal e para os demais (responsáveis solidários)¹³⁰.

O devedor subsidiário goza do benefício da excussão, sendo-lhe lícito “recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto a administração tributária não tiver executado todos os bens dos devedores (principal e solidários) sem obter a satisfação do seu crédito, ou, não obstante a excussão de todos os bens dos mesmos, se o devedor subsidiário provar que o crédito não foi satisfeito por culpa da administração tributária”¹³¹

Antes da reversão, tem que ser realizada uma audição com o responsável, articulando o artigo 23.º n.º 4 da LGT e o artigo 60.º do mesmo diploma, conhecida como audiência prévia, que se destina a evitar qualquer situação desfavorável na esfera jurídica dos contribuintes, de forma a garantir a defesa dos possíveis interesses¹³². Trata-se de um mero formalismo antes da decisão de reversão e um meio de a administração conseguir reverter a execução fiscal contra o contribuinte, caso não tenha sido notificado para exercer o direito de audiência prévia.

O Supremo Tribunal Administrativo¹³³ entende que os herdeiros responsáveis subsidiários, falecidos antes da chamada para a reversão, respondem até ao limite das forças da herança.

Em algumas situações, as responsabilidades solidária e subsidiária surgem em sujeitos que exercem os seguintes cargos: gerentes, administradores, entes fiscalmente equiparados, em análise os Contabilistas, que, segundo o artigo 24.º da LGT, respondem de forma solidária entre si.

Para o Direito Civil, em regra, a responsabilidade pressupõe a culpa, tal como decorre do disposto do artigo 483.º do Código Civil¹³⁴. O facto ilícito deve ser

¹³⁰ Artigo 23.º n.º 2 da LGT.

¹³¹ Machado, Jónatas E. M. & Costa, Paulo Nogueiro da. *Manual de Direito Fiscal*. 2016. Almedina. p. 233.

¹³² Aplicação de dois princípios importantes nomeadamente o da segurança jurídica e o da proteção da confiança dos cidadãos.

¹³³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 02 de março de 2005, processo n.º 921/04.

¹³⁴ Artigo 483.º do Código Civil – Princípio Geral “1. Aquele que, **com dolo ou mera culpa**, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação. 2. **Só existe obrigação de indemnizar independentemente de culpa nos casos especificados na lei.**”

praticado com culpa: para o Autor Antunes Varela¹³⁵ “*agir com culpa significa atuar em termos de a conduta do agente merecer a reprovação ou censura do direito. E a conduta do lesante é reprovável, quando, pela sua capacidade e em fase das circunstâncias concretas da situação, se concluir que ele podia e devia ter agido de outro modo*”. Citando o Professor Inocêncio Galvão Teles, a culpa é “*a imputação de um ato ilícito ao seu autor, traduzida num juízo segundo o qual este devia ter-se absterido desse ato*”¹³⁶.

A culpa, para os contabilistas, é designada como uma imputação subjetiva da sua conduta, onde é necessário que sejam sempre verificados os requisitos¹³⁷ como um nexo de causalidade, devendo ser articulado entre o comportamento ilícito do técnico e o incumprimento fiscal do contribuinte.

Ana Isabel Valente¹³⁸ assinala que é um mecanismo necessário para o incumprimento fiscal, espelhado em matéria de danos no 409.º do CC e quanto ao ónus da prova (artigo 24.º n.º 1 da LGT).

Seguindo esta linha e devidamente articulada com o articulando com o artigo em análise (artigo 24.º n.º 3 da LGT), na sua anterior redação ¹³⁹ onde nada indicava relativamente ao grau da culpa “ *a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção da responsabilidade*”, e de alguma doutrina de que a culpa necessita de demonstração da violação de deveres, ou seja, de dolo direto, necessário e eventual e de negligência consciência ou inconsciente¹⁴⁰.

¹³⁵ Varela, João Antunes. *Das obrigações em geral*, Vol. II. 1997. 7.ª edição, Coimbra, Almedina. p. 554.

¹³⁶ Teles, Inocêncio Galvão. *Direito das Obrigações*. 1997. 7.ª edição. Coimbra. Coimbra Editora. P. 346.

¹³⁷ Ver ponto 5.2.2, do Capítulo V.

¹³⁸ Valente, Ana Isabel, “*as pessoas a quem pode ser imputada a responsabilidade no pagamento da dívida de imposto em vez do devedor originário, têm necessariamente de ter agido de forma a tornar a prestação impossível por parte desde, sendo isso, sujeitos a consequências patrimoniais ou pessoais. Estabelece-se, assim, uma relação de causalidade entre uma ação ou omissão culposa do responsável subsidiário relativamente à obrigação tributária e o seu não pagamento através do património do devedor principal*”. *A responsabilidade tributária dos técnicos oficiais de contas*. *Fiscalia – Revista da Direção-Geral dos Impostos*, n.º 33. Lisboa. Novembro. novembro 2006 a janeiro de 2007. p. 13.

¹³⁹ Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que vigorou durante cinco anos.

¹⁴⁰ Modalidades da culpa na responsabilidade civil, Varela, João Antunes. *Op. Cit.* P. 562 a 564.

É do entendimento, tanto da doutrina como da jurisprudência, que cabe à Autoridade Tributária atuar no caso de existir culpa, quer sob negligência quer como dolo sendo que *“Incumbe à Autoridade Tributária o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente recorrido, entre os quais se inclui o exercício efetivo da gerência.”*¹⁴¹

No que respeita à culpa, alguns doutrinadores mencionam que na *“Lei n.º 60/2005, de 30 de dezembro (orçamento de Estado para 2006), a responsabilidade tributária dos técnicos oficiais de contas, apesar de pressupor necessariamente uma conduta culposa, deixou de estar dependente da existência de motivação dolosa, abrangendo agora também a negligência consciente ou inconsciente, aplicando-se o critério da profissional médio”*¹⁴², ou que deve acontecer uma *“eliminação da exigência de violação dolosa pela nova redação do artigo 24.º n.º 3 da LGT bem caso algum pode ser interpretada como estabelecendo uma responsabilidade objetiva – ou seja, independentemente de culpa – impendendo sobre o TOC.”*¹⁴³

4.2.4 Deveres e Responsabilidade dos ROC's e TOC's

Quando falamos de responsabilidade é importante delimitar temporariamente esta matéria, porque nem toda a doutrina e jurisprudência¹⁴⁴ estão de acordo, na análise e remissões que o artigo 24.º n.º 3 faz para os números anteriores do mesmo artigo, quanto à fixação temporal da responsabilidade. Diversos doutrinadores levantam várias interpretações, bastante pertinentes e relevantes, a este respeito.

Tânia Meireles da Cunha considera que *“A redação do n.º 2 do art. 24.º da LGT [como total aplicabilidade ao n.º 3] revela no entanto algumas fragilidades. Como efeito, fala-se nesta disposição que a “responsabilidade prevista neste artigo...” se*

¹⁴¹ Acórdão do Tribunal do Central Administrativo do Sul – Contencioso Tributário. Processo n.º 04296/2010, de 19 de janeiro de 2011.

¹⁴² Marques, Paulo. *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas*. Coimbra, Coimbra Editora, p. 45.

¹⁴³ Jónatas Machado e Vera Raposo. *A Responsabilidade Subsidiária dos TOC's (algumas considerações constitucionais a propósito do artigo 24.º n.º 3 da LGT)*. Fiscalidade. abril – junho de 2007. XXX.

¹⁴⁴ Cf. Acórdão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 4 de julho de 2014, processo n.º 732/11.8BELRS, indica que *“Como decorre do teor do referido n.º 3 do artigo 24.º da LGT, o mesmo tem de ser lido em consonância, com as devidas adaptações, com o n.º 1 do mesmo artigo (...). Basta ver que este n.º 3 não estabelece fronteiras temporais, em termos de exercício do cargo, as quais só se encontram estabelecidas no n.º 1 deste mesmo artigo 24.º.”* apud.

aplica aos membros de órgãos de fiscalização e ROC. Estará a remeter-se para o n.º 1 desta disposição? A estar-se, há que ter em conta os requisitos distintos das al. a) e al. b), que, em parte, dificilmente se compadecem com a própria função dos responsáveis técnicos a que se refere o n.º 2. Tem-se vindo a entender, no entanto, que lhes será aplicável o âmbito objetivo definido no n.º 1, ou seja, estes sujeitos serão responsáveis pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois no período do exercício do seu cargo (al. b) da mesma disposição legal.”¹⁴⁵.

Este ponto de vista é também defendido por Jónatas Machado e Vera Raposo¹⁴⁶, para os quais a remissão do n.º 3 para o n.º 1 do artigo 24.º é uma forma que o nosso legislador encontrou de delimitar temporariamente a responsabilidade dos contabilistas.

Com base no entendimento acima indicado, podemos dizer que os Contabilistas Certificados seriam responsáveis:

1. Pelas dívidas, desde que verificado o período e o gerador que durante as suas funções provocou, de forma ilícita ou não, al. a) do artigo 24.º (1.ª parte) da LGT;
2. Pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois do seu cargo e em que tenha havido violação das suas funções, al. a) do artigo 24.º (2.ª parte) da LGT;
3. Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal tenha terminado no período do exercício do seu cargo (al. b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

Em suma, na responsabilidade contida nos n.º 2 e 3 do artigo 24.º da LGT não foi necessário traçar limites temporais à responsabilidade subsidiária dos técnicos, tais como os órgãos de fiscalização, ROCs e Contabilistas Certificados, anteriormente referidos para a responsabilidade (subsidiária) e ao objeto da dívida.

¹⁴⁵ Tânia Meireles da Cunha, *O momento da execução da reversão fiscal contra os responsáveis subsidiários*. Lisboa. Lex

¹⁴⁶ Jónatas Machado e Vera Raposo, (abril a junho de 2007), *A responsabilidade subsidiária dos TOCs (algumas considerações constitucionais a propósito do art. 24.º/3 da LGT*. Fiscalidade. XXX. P. 10.

Esta matéria necessita sempre de um especial cuidado, porque tem de ser aferida a violação de possíveis funções durante o período em que foram desempenhadas, tornando-se um mecanismo de preenchimento de pressupostos da responsabilidade tributária dos Contabilistas Certificados, tais como: ação, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade.

Ainda neste âmbito, é essencial distinguir gerentes de facto e gerentes de direito. Apesar de não se tratar da temática central que estamos a analisar, tem sido um dos assuntos distinguidos em muitos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, tais como:

- **Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de março de 2011, no processo n.º 0944/10¹⁴⁷:** *«I- Nos termos do artigo 24.º n.º 1 da LGT, não basta para a responsabilidade das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respetivas funções. II – Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efetivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário. III – A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova. IV – Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorado a falta de prova sobre o efetivo exercício da gerência.»*;

- **Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 26 de fevereiro de 2015, no processo n.º 00537/07.0BEPRT¹⁴⁸:** *“I. A Responsabilidade subsidiária ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1 da LGT exige a prova da gerência efetiva ou de facto, o efetivo o exercício de funções de gerência, não se bastando como a mera titularidade do cargo, a gerência*

¹⁴⁷ Acórdão do STA de 2 de março de 2011, processo n.º 0944/10. Consultado a 18 de abril de 2018, consultado a: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ba9a57780adc1e418025784f003870d4?OpenDocument>

¹⁴⁸ Acórdão do TCAN, de 26 de fevereiro de 2015, processo n.º 00537/07.0BEPRT. Consultado a 18 de Abril de 2018, consultado a: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b9839df4af1c84a380257e280037b16b?OpenDocument>

nominal ou de direito. II – É sobre a administração tributária, enquanto exequente e como titular do direito de reversão, que recai o ónus de alegar e provar os factos integrados do efetivo exercício da gerência. III – Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.”;

- **Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 27 de março de 2014, no processo n.º 00808/11.1BEPNF¹⁴⁹:** *“II – A gerência de facto constitui requisito de responsabilidade subsidiária dos gerentes, não bastando a mera titularidade do cargo, ou seja, a gerência nominal ou de direito. III – É sobre a administração tributária, enquanto exequente e como titular do direito de reversão, que recai o ónus de alegar e provar os factos integrados de efetivo exercício da gerência.”*

- **Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 27 de novembro de 2012, no processo n.º 05979/12¹⁵⁰:** *“Ao abrigo de qualquer dos regimes examinados [os das al. a) e b), do artigo 24.º da LGT] é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão a da execução. Neste termo, competindo à Fazenda Pública o ónus da Prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efetivo exercício da gerência do revertido.”*

Realçando, contudo, que apesar de não se tratar da análise deste assunto, não deixa de ser relevante demonstrar o cuidado e a preocupação na nossa jurisprudência, porque nem sempre os Contabilistas são aqueles que assinam as declarações fiscais ou as demonstrações financeiras das empresas para quem trabalham. O assunto pode ser examinado de duas formas:

¹⁴⁹ Acórdão do TCAN de 27 de março de 2014, processo n.º 00808/11.BEPNF. Consulta a 20 de abril de 2018, disponível em:

<http://www.gde.mj.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/8b66a461e63cf5a980257cb60032a7f5?OpenDocument>

¹⁵⁰ Acórdão do TCAS de 27 de novembro de 2012, processo n.º 05979/12. Consulta a 20 de abril de 2018, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ffb8e0881cc00fec80257ac900542a09?OpenDocument>

1. O Contabilista Certificado entrega uma declaração, através da sessão de um terceiro no Portal das Finanças, assinando demonstrações financeiras que não era sua: assume assim a responsabilidade do seu conteúdo¹⁵¹, determinando a possibilidade de elaboração da violação estatutária (artigo 70.º n.º 3 do EOCC). Responde por qualquer dano que decorra desta entrega indevida da declaração, sendo estabelecido um nexo de causalidade entre a violação da função e os danos verificados.

Catarina Garcia Matos, levanta a questão “*se será injusto isentar de responsabilidade os gerentes apenas de direito e responsabilizar (potencialmente) os Contabilistas Certificados apenas de direito*”¹⁵², sendo defendido que se trata de uma medida justificável pela funcionalidade da mesma e pelos proveitos que oferece ao Estado, para o cumprimento das técnicas e das demonstrações financeiras e seus anexos.

O Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, no seu artigo 5.º, determina duas realidades: numa primeira face, o contabilista “*é responsável por todos os atos que pratique no exercício das profissões, incluindo os dos seus colaboradores*”¹⁵³; por outro, responde também por terceiros: “*O recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades de profissionais, não afasta a responsabilidade individual do contabilista certificado.*”¹⁵⁴

2. Não esquecendo o mencionado no ponto anterior, podem existir dois tipos de contabilistas: aquele que dá o nome, porque é necessário a assinatura, e aquele contabilista ou técnico que tem o trabalho.
3. Quanto a este caso, é relevante perceber quem tem o título constitutivo desse dever? Ou o Contabilista também é Contabilista Certificado ou o

¹⁵¹ Vasquez, Vasco “A Constituição e das normas fiscais. Noção de Imposto e taxa. A relação jurídica tributária.”, em Vasco Branco Guimarães e João Ricardo Catarina, *Lições de Fiscalidade*. Vol. I, 3.ª edição, Coimbra. Almedina. p. 192. “*Portanto, significada que também no caso de um TOC se vier a ser demonstrado que assinou e validou documentos, sendo presumível que sabia da existência das irregularidades e não deu cumprimento aos seus deveres, também poderá ser responsabilizado pelas dívidas (...)*”

¹⁵² Matos, Catarina Garcia. *A responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua atividade Profissional – A Responsabilidade Tributária*. 2016. Coimbra. Almedina. p. 67

¹⁵³ Artigo 5.º n.º 1 do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, Lei 139/2015, de 7 de setembro. Consultada a 02 de março de 2015: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196966/details/normal?q=C%C3%B3digo+Deontologico+dos+Contabilistas>

¹⁵⁴ Artigo 5.º n.º 2 do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, Lei 139/2015, de 7 de setembro. Consultada a 02 de março de 2015: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196966/details/normal?q=C%C3%B3digo+Deontologico+dos+Contabilistas>

técnico não é Contabilista Certificado. Nesta última situação não se aplica o n.º 3 artigo 24.º da LGT, considerando que este técnico que assinou, não assumiu qualquer garantia de legalidade tributária perante o Estado.

Caso seja um Contabilista Certificado, apesar de não ter sido o próprio a assinar as demonstrações financeiras, deve verificar-se se estamos perante alguma violação estatutária e o preenchimento dos requisitos necessários da responsabilidade.

O artigo 24.º n.º 3 indica que a responsabilidade tem como objetivo abranger apenas os responsáveis técnicos de facto, sendo questionado por alguns doutrinadores o que o legislador pretendia prever.

A Contabilidade de direito depara-se com o direito de regresso junto do contabilista de facto, para a regularização do pagamento em falta, porém necessita de demonstrar o preenchimento dos requisitos da responsabilidade civil contratual, caso a responsabilidade incida sobre a violação de um contrato¹⁵⁵. Poderá ainda incorrer numa responsabilidade criminal, contraordenacional, laboral e/ou disciplinar.¹⁵⁶

Convém mencionar que sempre que se verifica alguma irregularidade esta deve ser comunicada à Ordem dos Contabilistas e ao Ministério Público, visto tratar-se de crime público (artigo 83.º do EOTOC), cabendo a legitimidade ao MP (artigo 48.º do CPP).

¹⁵⁵ Poderá ser um contrato de prestação de serviços, como os que o Contabilista presta entidade.

¹⁵⁶ O Contabilista Certificado suplente precisa de respeitar a norma do artigo 12.º do EOCC, ou seja, carece de inscrição na Ordem para que ocorra substituição do contabilista principal para com o primário, assumindo o principal as funções (artigo 12.º n.º 1 e 2 do EOCC).

4.2.5 A (in)Constitucionalidade da Responsabilidade Subsidiária pelas multas e coimas

A responsabilidade prevista no artigo 24.º n.º 1 da LGT implica que os gestores e profissionais equiparados respondem por quaisquer anomalias decorrentes das tarefas por si desempenhadas, durante o período em que exerceram funções.

Um exemplo prático desta realidade é um gestor que tenha estado em funções até ao final do ano 2011 e se nega responsabilidade pelo IRC respeitante a esse ano civil, ainda que a falta de pagamento apenas ocorra mais tarde, no termo do mês de maio de 2012. A mesma situação ocorre, quando cesse funções no mês de fevereiro e seja responsabilizado pelo ISP, relativo aos meses passados.

Uma situação mais delicada é aquela em que o gestor já não se encontra a desenvolver atividade, por ter cessado funções, aquando do prazo de pagamento, ou antes de esse prazo ter iniciado. Aqui o gestor contribuiu, para o incumprimento da obrigação tributária, através da diminuição do património da empresa. Existindo uma facilidade compreensão que o ónus da prova corre decorrente de um ato culposo do gestor se tornou insuficiente para a satisfação da dívida.

O regime da responsabilidade na LGT ocorre nos casos de inversão do ónus da prova contra a responsabilidade, na qual pode ocorrer a tributação alheia à capacidade contributiva. Esta responsabilidade pode ser justificada no plano constitucional devido a se tratar de funções de elevado risco e aos efeitos preventivos da responsabilidade dos gestores.

Com base no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 576/99 e na disposição do Código do Processo dos Contribuições e Impostos, segundo Paulo Mota Pinto, trata-se de um regime que acaba por equiparar *"os administradores ou gerentes que exerceram uma gestão social irrepreensível - eventualmente mesmo com diligência e competência extra ordinárias - aqueles que nela foram (porventura grosseiramente) negligentes, ou até, que causaram e não cumprimento dolosamente"*. Estas equiparações não se poderão considerar constitucionalmente admissíveis por lhes

faltar razões que tal justifiquem e por falta de adequação e proporcionalidade, atentos aos fins do jogo¹⁵⁷.

Com o alargamento das normas tributárias referente ao IRS e IRC, no âmbito do combate à fraude fiscal, na década de 2000, procurou-se desenvolver a responsabilidade subsidiária dos gestores e a efetiva reversão contra os mesmos pelas dívidas fiscais das empresas. Segundo a última edição do Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais, o mecanismo implementado hoje reveste uma inversão face ao existente no ano de 2000, que era conhecido pela sua irregularidade quanto aos processos colocados contra os gestores.

O regime que se encontra presente no artigo 24º tem-se por necessário devido à adequação presente e à proporcionalidade dos objetivos da causa, e também na obrigação fiscal das empresas. As regras presentes no artigo mencionado acima, não são suficientes, ou seja, o legislador teve necessidade de moralizar o cumprimento das obrigações, como decorre das normas sancionatórias presentes no RGIT, que sanciona como crimes o abuso de confiança fiscal por falta de entrega ao Estado das importâncias a cobrados a título de IVA ou importâncias retirados a título IRS ou IRC.

No artigo 23º, quando os pressupostos do facto tributário se verificam numa relação com mais de uma pessoa, são todas solidariamente responsáveis pelo incumprimento da dívida tributária. Tratando-se de uma solidariedade num sentido técnico ou jurídico, com características como: solidariedade de sujeitos; a identidade da prestação e "*eadem causa obligandi*". Resultando de uma necessidade de uma disposição da lei que tem um carácter excecional.

A lei satisfaz o imposto na qualidade, tendo um exemplo substituto ou de responsável subsidiário, sendo responsável de forma solidária entre si. Se são obrigados a um pagamento como sendo titulares do facto tributário ou se por contrário uma falta exposição legal expressa são simples obrigados de uma forma conjunta.

¹⁵⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 576/99 de 20 de outubro, respeitante ainda o artigo 16º do CPCI, estabelecendo numa regra de responsabilidade puramente objetiva.

No artigo 21º nº 1 torna-se clara a existência de uma só obrigação solidária em todos os pressupostos quanto ao facto tributário, o que não sucede como uma responsabilidade ou substitutos sempre que a lei entenda como um dever solidário entre este de uma forma expressamente. A responsabilidade pode ser dos administradores, de gerentes ou de outras pessoas que exerçam determinadas funções de administradores numa sociedade, cooperativa e empresas públicas, encontrando-se prevista no artigo 24.º nº 1. A obrigação solidária só é paga num montante do imposto ou das outras obrigações acessórias, não sendo uma dívida tributária em sentido restrito tal como as demais obrigações pecuniárias que no fundo são acessórias.

Já o artigo 30º integra numa relação jurídica o crédito e a dívida tributária, o direito a prestação acessória, correspondendo a um dever ou sujeição, um direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, o direito a juros indemnizatórios.

No que respeita à obrigação procedimental, segundo o ponto de vista dos Professores Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, o sujeito passivo, tem uma obrigação para o pagamento da dívida tributária contraída, mas também para com os restantes da obrigação que fazem parte do ónus do sujeito como também os deveres acessórios.

Os gestores, segundo a norma do artigo 8º do RGIT, respondem, de forma subsidiária, por multas ou coimas aplicadas às empresas, quando digam respeito a infrações praticadas no período em que estes desempenhavam funções. A falta de responsabilidade do gestor pode resultar num comportamento ilícito, que pode vir a lesar o património da sociedade. Podendo este, ter-se tornado insuficiente para o pagamento da multa ou coima. Sendo assim, após a notificação à empresa, o gestor é responsável e notificado para explicar a falta de pagamento.

São este tipo de normas que dividem o Tribunal Constitucional, nomeadamente através dos Acórdãos n.ºs 24/2011 e 26/2011, considerando violados alguns dos princípios constitucionais referentes à culpa, à igualdade e à proporcionalidade. Segundo o Professor Sérgio Vasques, *"as normas do artigo 8º do RGIT, ao determinar que a administradores são «subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas» aplicados às pessoas coletivas, de igual modo deixa claro que o objeto da*

responsabilidade que cabia a outro sujeito, de diferente natureza, como sanção pela infração por este cometidas. Na fixação do objetivo da responsabilidades dos administradores ou gerentes não se abre espaço à mediação da ponderação valorativa da sua conduta, pelo que, preenchido a condição subjetivo da imputação, a sua responsabilidade é decalcada, de forma cuja e mecanicista da que impedia sobre o sujeito contra-ordenacionalmente punido".¹⁵⁸

Em suma, o regime da responsabilidade presente no artigo 24º da LGT estabelece no número 1 a responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes e outra pessoa que exerça funções de administração ou de gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados. É um regime que se alarga aos números 2 e 3 do artigo, indicado nomeadamente a TOC's e ROC's e membros dos órgãos de fiscalização destas entidades. Assim e em conformidade com o que já foi mencionado, no número 2 do artigo 24º, a responsabilidade subsidiária pelo cumprimento da obrigação tributária é extensível aos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas das pessoas coletivas *"desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização"*.

Já no número 2 e 3 do artigo 24º essa responsabilidade é estendida aos técnicos oficiais de contas *"desde que demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas da contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais demonstrações financeiras e seus anexos"*. São estes os casos em que a responsabilidade subsidiária assenta na culpa *in vigilando* de pessoas cujas funções envolvam a fiscalização da empresa e a garantia da sua boa prática quanto à contabilidade, uma importante preocupação que não é em excesso, numa época frágil quanto aos assuntos das evasões fiscais das empresas nos exercícios quotidianos da contabilidade criativa.

A responsabilidade dos administradores, segundo consta no artigo 24º da LGT, não resulta de factos ilícitos próprios geradores da dívida do imposto, mas sim de uma atuação funcional no exercício do cargo. A ilicitude do próprio ato tem como

¹⁵⁸ Acórdão do TC nº 24/2011 e nº 26/2011, ambos 12 de janeiro de 2011 procedidos no acórdão nº 481/2010 de 9 dezembro de 2010 referente ao artigo 7-A do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiros (RJIFNA).

fundamento a responsabilidade do administrador segundo os termos do artigo 24º da LGT, o que nada tem a ver com os factos constitutivo da obrigação tributária não cumprida, mas como um dever funcional da administração, *pela inobservância culposa das disposições legais destinadas à proteção do credor tributário* e uma causa de insuficiência do património social para a satisfação do crédito.

O importante reter quando ao artigo mencionado é um facto independente do facto ilícito criminal do administrador, que pode não ter qualquer intervenção quanto ao facto constitutivo da obrigação do imposto e no caso da responsabilidade do administrador pela dívida do imposto da sociedade, fundindo o seu comportamento culposos conducente à inviabilidade de satisfação das prestações tributárias pelo ente coletivo.

Já no artigo 8º n.º 6 por consequência decorrentes da prática do crime, situação diferente do artigo 24º, da forma a reportar as decorrentes do não pagamento do imposto devido.

O regime estabelecido entre o artigo 24º da LGT e pelo n.º 1 do artigo 8º do RGIT correspondendo ao artigo 78º nº1 do Código das Sociedades Comerciais, no que respeita à responsabilidade delitual pelos danos causados pelo incumprimento das dívidas da sociedade perante os credores por um facto culposos do administrador, quando o património social se tenha tornado insuficiente para a satisfação dos créditos. Não se trata de uma responsabilidade contratual, mas sim de uma responsabilidade delitual, resultante de uma violação pelos administradores das normas quanto à proteção dos credores e no caso de insuficiência do património.

O regime de responsabilidade dos administradores das sociedades estabelecido no artigo 79º do Código das Sociedades Comerciais, sendo por um facto próprio do administrador, mas como de delito quanto às causas diretas e quanto ao dano causado pelos sócios ou terceiros, no caso do administrador é diretamente responsável pela indemnização dos danos segundo o disposto do artigo 500º do Código Civil com a devida remissão do artigo 6º nº 5 do Código das Sociedades Comerciais. Por força do disposto do artigo 998º do Código Civil, “ *a sociedade responde civilmente pelos atos ou omissões dos seus representantes, agentes ou*

mandatários, nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos atos ou omissões dos seus comissários", demonstrando a sociedade só respondendo sobre o comissário recai também como uma obrigação quanto a indemnização (artigo 500º do Código Civil), ou seja, o administrador da sociedade responde pelos atos ilícitos próprios segundo os termos gerais do artigo 483º do Código Civil, quando a sociedade responde solidariamente com o administrador tendo o direito de regresso conforme consta no n.º 3 do artigo mencionado.

Segundo o ponto de vista do Professor Nuno Vitorino¹⁵⁹, em conjunto com o Professor João Ricardo Catarino, os números 1, 2 e 6 correspondem ao artigo 112º da LGT, onde é possível verificarmos uma solução quanto às normas estabelecidas. Já os números 3, 4 e 5 constituem um claro desenvolvimento quanto às regras anteriores, sempre que exista uma qualquer relação de subordinação, segundo um preceito da fonte do artigo 8º da RGIT.

Os números 3, 4, 5, 6, 7 e 8 foram alterados pela Lei n.º 60-A/2005, de 30-12. Aqui os Contabilistas passam a ser responsáveis subsidiariamente e de forma solidária entre si no que respeita a coimas, quando ocorra falta ou atraso de qualquer tipo de declaração que possa vir a ser apresentada no decurso do exercício das suas funções, quando não comunicado no prazo de 30 dias após a entrega da declaração à Direção-Geral dos Impostos.

O Professor Germano Marques da Silva, relativamente à responsabilidade subsidiária dos gestores, indica que estamos perante uma *"inconstitucionalidade, considerando que aquelas normas do RGIT consagram a «transmissão de uma responsabilidade contraordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa coletiva» donde que seria violado o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no n.º 3 do artigo 30 da Constituição"*¹⁶⁰

O artigo 8.º do RGIT é visto como uma responsabilidade aquiliana, ou seja, resulta de um comportamento que provoca danos, pelo administrador da sociedade e geradora para a Administração Tributária. Face a este assunto, o TC

¹⁵⁹ Catarino, J. R., & Vitorino, N. (2012). *Anotações ao Regime Geral* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora, p. 552

¹⁶⁰ Silva, G. M. (2009). *Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por coimas aplicadas a pessoas coletivas*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 2, n.º 3. p. 297

tem indicado algumas menções e características: o cumprimento de uma *“obrigação de multa ou coima aplicada à sociedade mas de indemnizar o Estado pelos danos que o administrador lhe causou por não ter cumprido com as suas obrigações funcionais e em razão disso torna impossível o cumprimento da obrigação por parte da sociedade”*¹⁶¹.

Este artigo inclui no seu número 1 duas realidades diferentes, ou seja, numa primeira fase (al. a.) tipifica a responsabilidade dos gerentes ou administradores caso surjam danos ao destinatário por multas ou coimas e que não forem liquidadas, por património insuficiente. A al. b. é relativa à falta de pagamento por multas e coimas mas em que existe uma notificação para um determinado período em que um técnico exerceu funções.

Quanto à alínea a) do artigo 8.º do RGIT, pressupõe a *“inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção dos credores sociais. A ilicitude, aqui, compreende a violação, não é todo e qualquer dever impendendo sobre os administradores, mas tão-só dos devedores prescritos em “disposição legais ou contratuais” da proteção dos credores.*¹⁶²

Seguindo esta linha e com base no artigo 78.º do CSC, tem que haver uma culpa *“não presumida”* do gerente, porque *“um dano dos credores sociais resulta do dano da sociedade, eles não podem exigir dos administradores indemnização do valor superior ao dano provocado por estes no património da sociedade”*

A inconstitucionalidade da norma tem sido um dos pontos mais discutidos, porque existe uma divergência entre a doutrina e a jurisprudência. Eva Vaz Freixo Garcia defende que se trata de *“uma responsabilidade de natureza civil que se funda em facto ilícito próprio, autónomo e até posterior ao ilícito penal: o facto que colocou a sociedade em situação de não cumprimento da sanção aplicada, gerando um dano*

¹⁶¹ Silva, G. M. (2009). *Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por coimas aplicadas a pessoas coletivas*. p. 298

¹⁶² Garcia, E. V. Freixo. (2009) *Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º n.º1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas*. *Revista de Direito das Sociedades*. p. 824

para a Administração Tributária".¹⁶³ Visão diferente é a do Professor Germano Marques da Silva, que indica "(...) a regra do n.º 1 [do RGIT] tem como pressuposto não a responsabilidade criminal do administrador «, mas a sua culpa pelo não pagamento, quando tiver sido por culpa sua que o património do ente coletivo se tornou insuficiente para o seu pagamento ou por culpa sua não tiver sido efetuado."

O Acórdão n.º 129/2009 mencionou que estávamos perante uma inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária, sempre que estivesse em causa uma contraordenação, defendendo que não deveria ser aplicada qualquer responsabilidade penal ou contraordenacional, por estarem autonomamente verificados os factos geradores da responsabilidade na sociedade. Visão diferente foi a do Acórdão n.º 249/2012, que assinala que estamos perante uma responsabilidade de cariz ressarcitório, que havendo uma responsabilidade do administrador ou terceiro devido a ato próprio, deveria ser estabelecida posteriormente.

Em suma, o Acórdão n.º 103/2013 do TC, declarou a inconstitucionalidade da responsabilidade solidária constante do artigo 8.º do RGIT, mais propriamente do n.º 1 e do n.º 7.

Também o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 11/2004 defende que o artigo 8.º do RGIT viola o princípio do artigo 30.º da CRP, quando "*refere a responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborado dolosamente na prática de infração pelas multas aplicadas à sociedade*".¹⁶⁴

¹⁶³ Apud. Garcia, E. V. Freixo. (2009) Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º n.º 1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas. Revista de Direito das Sociedades. p. 825

¹⁶⁴ Decisão do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 111/2004, de 28 de maio (recurso para fixação de jurisprudência. Inconstitucionalidade. Responsabilidade do gerente. Responsabilidade subsidiária. Dolo. Pena de Multa. Sociedade)

Conclusões

- I. A Responsabilidade Tributária surgiu em Portugal em meados de 1929, tendo sofrido uma nova roupagem (em 1999) com a Lei Geral Tributária, que nasceu no ordenamento jurídico e possibilitou a consagração da responsabilidade dos Contabilistas.
- II. A nova Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, que tantas questões e contestações sofreu por parte da Ordem dos Contabilistas, esteve para não ser implementada. Esta lei permitiu um aperfeiçoamento das funções que são exercidas e esperadas destes profissionais, assim como, a tão esperada regularidade da responsabilidade na fiscalidade e contabilidade.
- III. Os Contabilistas Certificados e os Revisores Oficiais de Contas respondem pelas dívidas fiscais das Sociedades que representam e para as quais prestam serviços, quando se demonstre que ocorreu uma *«violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos»* redação do artigo 24.º n.º 3 da LGT.
- IV. A responsabilidade subsidiária requer que esteja em causa ou que tenha sido praticado um ato ilícito e danoso para a empresa ou sociedade, havendo aqui o ónus de prova, que deve respeitar determinados requisitos.
- V. Para estes profissionais, quando falamos em ilicitude, isso significa uma violação de um ou mais dos seus deveres para com o cliente ou a entidade, bem como a assunção da responsabilidade pela regularização técnica dos contabilistas, a assinatura da declaração, demonstrações financeiras e os seus anexos (artigo 24.º n.º 3 da LGT), originando uma violação da norma material.

- VI. O Contabilista ou o Revisor Oficial de Contas é avaliado sob o critério *bonus pater familias*, devendo ser um profissional cuidadoso, mediano, conhecedor dos seus deveres relacionados com a responsabilidade para com esta profissão.
- VII. Quando falamos de responsabilidade, depreende-se que estamos perante um ato culposo, doloso ou negligente, sendo que é da competência da Autoridade Tributária o ónus da prova sempre que esteja em causa uma violação dos deveres dos Contabilistas.
- VIII. Algumas das causas de exclusão de culpa, constam no n.º4 do artigo 12.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.
- IX. O responsável subsidiário que pagar a prestação tributária dispõe do direito de propor ação contra a sociedade, pela totalidade da dívida. O valor exigido, nunca poderá ser superior ao valor pago.
- X. São requisitos necessários face ao carácter adjetivo da responsabilidade: (i) o cumprimento da prestação tributária do devedor originário; (ii) a instauração do processo de execução fiscal, e (iii) a inexistência ou a insuficiência de bens do devedor originário para o pagamento.
- XI. O artigo 8.º do RGIT trata da responsabilidade pelo pagamento de multas e coimas (n.º 3), sendo discutida a inconstitucionalidade desta norma.
- XII. O Contabilista pode incorrer em responsabilidade civil contratual ou extracontratual, laboral e disciplinar.

Fontes

Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça¹⁶⁵:

Decisão do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 111/2004, de 28 de maio (recurso para fixação de jurisprudência. Inconstitucionalidade. Responsabilidade do gerente. Responsabilidade subsidiária. Dolo. Pena de Multa. Sociedade)

Acórdãos do Tribunal Constitucional¹⁶⁶:

Acórdão n.º 576/99, B. Serra (falta de pagamento, por esta sociedade, de contribuições ao Centro Regional de Segurança Social, que veio a reverter contra o oponente, na qualidade de gerente responsável pela aludida sociedade)

Acórdão n.º 481/2010, J. Sousa Ribeiro (apreciação da constitucionalidade da norma do artigo 7.º-A do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro)

Acórdão n.º 129/09, C. Cadilha (responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal)

Acórdão n.º 150/2009, V. Gomes (responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal)

Acórdão n.º 481/2010, J. Sousa Ribeiro (responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal)

Acórdão n.º 24/2011, J. Cura Mariano (responsabilização subsidiária pelas coimas que se efetiva através do mecanismo da reversão da execução fiscal contra os gerentes e administradores da sociedade devedora)

¹⁶⁵ Todos acessíveis em <https://www.stj.pt>

¹⁶⁶ Todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos.

Acórdão n.º 26/2011, J. Sousa Ribeiro (responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal)

Acórdão n.º 35/2011, J. Soeiro (responsabilidade pelas coimas que se efetiva pelo mecanismo da reversão de execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora)

Acórdão n.º 437/2011, J. Soeiro (responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas às pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal)

Acórdão n.º 249/2012, M. Antunes (inconstitucionalidade na norma)

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:¹⁶⁷

Acórdão do Processo n.º 0921/04, P. do Vale (execução fiscal e responsabilidade subsidiária)

Acórdão n.º 129/2009, D. Neto (reclamação de ato praticado pelo órgão da execução fiscal)

Acórdão do Processo n.º 0944/10, A. Calhau (responsabilidade subsidiária ao abrigo do art. 24.º/1 da LGT)

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul:

Acórdão do Processo n.º 05380/12, J. Condesso (Âmbito e ativação da responsabilidade subsidiária do art. 24.º/1 da LGT)

Acórdão do Processo n.º 05979/12, J. Condesso (regime da responsabilidade subsidiária do art. 24.º/1 da LGT e do art. 13.º/1 do CPT)

¹⁶⁷ Daqui em diante, todos acessíveis em www.dgsi.pt

Acórdão do Processo n.º 08265/14, C. Flora (gerência de facto, alienação de imóveis, liquidação da sociedade)

Acórdão do Processo n.º 04296/10, V. Freire (gerência de facto, ilegitimidade)

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Norte:

Acórdão do Processo n.º 00537/07.0BEPRT, F. Esteves (responsabilidade subsidiária ao abrigo do art. 24.º/1 da LGT)

Acórdão do Processo n.º 00808/11.1BEPNF, F. Esteves (gerência de facto, responsabilidade subsidiária, ónus da prova)

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães:

Acórdão do Processo 149/04.0IDBRG-A.G1, M. Almeida (responsabilização subsidiária do recorrente pelo pagamento da pena de multa aplicada à sociedade arguida)

Bibliografia

Albuquerque, R. d., & Cordeiro, A. M. (1986). *Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos*. Em *Ciência e Técnica Fiscal- Boletim da Direção- Geral das Contribuições e Impostos* (Vol. 334/336, p. 147 a 190). Lisboa.

Alves, J. A. (04 de 01 de 2004). *A Responsabilidade Tributária dos Titulares dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos*. XI Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, p. 19.

Amorim, J. d. (2016). *Lexit - Códigos Anotados & Comentados- Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário: LGT e RAT (Justiça Tributária)*. Porto: Ginocar Produções.

Azevedo, A. D. (Abril de 2010). *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (n.º 121). Dignidade e Competência, p. 33.

Azevedo, A. D. (s.d.). Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido em 5 de fevereiro de 2016, de <https://www.occ.pt/pt/noticias/lei-n-139-2015-ordem-dos-contabilistas-certificados/>: <https://www.occ.pt/pt/noticias/lei-n-139-2015-ordem-dos-contabilistas-certificados/>

Barreira, R. (15 de janeiro de 1989). *A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais*. Fisco, 3 - 8.

Batista, C. I. (31 de outubro de 2014). *A evolução da Contabilidade e o quotidiano num gabinete de contabilidade*. Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar: Escola Superior de Gestão de Tomar, Relatório de Estágio de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, Tomar.

Borges, A., & Rodrigues, J. A. (2004). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. Lisboa: Áreas Editora S.A.

Borges, A., Azevedo, R., & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral* (25.ª Edição ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Campos, D. L. (Agosto de 1996). *A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades*. Revista da Ordem dos Advogados, 477 -497.

Campos, D., & Campos, M. (2000). *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina Editora.

Campos, D., Rodrigues, B., & Sousa, J. (2003). *Lei Geral Tributária comentada e anotada* (3.ª Edição ed.). Lisboa: Vislis Editora.

Campos, J. (14 de agosto de 2012). *Evolução Histórica da Profissão de TOC: Conflitos de deveres e interesses*. Vida Económica (Economico, Negócio e.), 26.

Carvalho, J. M. (Julho de 2002). *Breves Nótulas sobre a Natureza Jurídica da Responsabilidade dos Titulares de Órgãos Sociais das Pessoas Coletivas*. Fiscalidade: revista de Direito e Gestão Fiscal, pp. 75- 88.

Casimiro, S. V. (2000). *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina Editora.

Certificados, O. d. (20 de 05 de 2015). Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido de <https://www.otoc.pt/pt/a-ordem/historia/>: <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/historia/>

Coelho, M. H. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. Obtido em 28 de abril de 2017, de <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/2252>

Cunha, T. S. (2004). *Da Responsabilidade dos Gerentes de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil Tributária*. Coimbra: Almedina.

Dourado, A. P. (2016). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Figueira, L., & Jobling, C. (2013). *Lei Geral Tributária Anotada*. Coimbra: Coimbra Editora.

Figueiredo, J. A. (1996). *A responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal - As novas tendências no Direito Tributário*. Porto: Vida Económica.

Garcia, E. V. Freixo. (2009) *Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º n.º1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas*. Revista de Direito das Sociedades.

Gonçalves, Cristina & Carreiras, Francisco, *O comportamento ético e o profissional da contabilidade*, 2012. Lisboa. Áreas Editora.

Leitão, J. S. (outubro a dezembro de 1997). *A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*. Ciência e Técnica Fiscal, 388, pp. 95-148.

Machado, J., & Costa, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.

Major, M. J. (18 de abril de 2013). *Evolução da Contabilidade de Gestão: Da Revolução Industrial ao Time-Drive ABC*. Lisboa.

Marques, P. (2011). *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas: A Reversão do Processo de Execução Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Martínez, S. (2003). *Direito Fiscal* (10.ª edição ed.). Coimbra: Almedina.

Martins, A. C. (1999). *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*. Coimbra: Coimbra Editora.

Matos, C. G. (2016). *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional*. Coimbra: Almedina.

Morais, R. D. (2012). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina Editora.

Morgado, A. (2005). *Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*. Ciência e Técnica Fiscal (415), 67 - 150.

Monteiro, F. C. (2015). *Reflexão crítica sobre a tomada de posição do STJ relativa ao n.º 7 do artigo 8.º do Regulamento Geral das Infrações Tributárias – Acórdão do STJ n.º 11/2004, de 28.05.2014. P.331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1*. Caderno de Justiça Tributária. N.º 8 (abril a junho)

Nabais, J. C. (2015). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas* (2.ª edição ed.). Coimbra: Almedina Editora.

Neto, A. (2004). *Código Civil Anotado* (14.ª Edição Atualizada ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Nunes, M. V. (2010). *Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: Anotado*. Porto: Vida Económica.

Oliveira, N. M. (2015). *Responsabilidade Civil dos Administradores: entre Direito Civil, Direito das Sociedades e Direito da Insolvência* (1.ª edição ed.). Coimbra: Coimbra editora.

Pedreira, J. M. (1991). *Os negociantes de Lisboa na segunda metade do século XVIII: Padrões de recrutamento e percursos sociais. História Social das Elites* (pp. 407 - 440). Lisboa: Gabinete de Sociologia Histórica da Faculdade de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Nova de Lisboa.

Pereira, C. (Dezembro de 2000). *Da Responsabilidade dos Administradores pelas Dívidas Fiscais das Sociedades. Responsabilidade Tributária Subsidiária*, pp. 63 - 134.

Pereira, M. H. (2014). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.

Pires, M., & Pires, R. (2010). *Direito Fiscal* (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.

Portela, A. F. (28 de Abril de 2017). *A Evolução Histórica do Ensino das Ciências Económicas em Portugal*. Obtido em 28 de Abril de 2017, de <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1224253375C2hLL0ni2Ri08SY0.pdf>

Reis, S. (2005). *Anotações ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte*, de 22 de Setembro de 2005. Ciência e Técnica Fiscal, 363 - 381.

Ribeiro, V. A. (2011). *Código do Processo Penal: Notas e Comentários*. Coimbra: Coimbra Editora.

Rocha, A. (2011). *A Transmissão Mortis Causa de Dívidas Tributárias - em especial, no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária*. Universidade Católica Portuguesa do Porto, Escola de Direito do Porto , Porto.

Rodrigues, L. L., & Gomes, D. (16 de Maio de 2016). *Evolução da Profissão dos Técnicos de Contas em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias*. Obtido de <http://www.apotec.pt/fotos/editor2/EVOLUCAO%20DA%20PROFISSAO%20DOS%20TECNICOS%20DE%20CONTAS%20EM%20PORTUGAL.pdf>

Sanches, J. L. (1998). *Problemas Jurídicos da Contabilidade*. Em A. Varela, D. F. Freitas, J. Miranda, & J. J. Canotilho, AB VNO AD OMNES: 75 Anos da Coimbra Editora (pp. 469 - 496). Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, J. L. (2000). *As Novas Regras do Direito Contabilístico*. Coimbra: Coimbra Editora.

Santos, Joana Patrícia de Oliveira. *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos – Análise do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*. Estudos de Direito Fiscal. Almedina, Coimbra, 2006. Pp. 53.

Serra, M. R. (2012). *A Responsabilidade Tributária Subsidiária: A Reversão no Processo de Execução Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Silva, G. M. (2009). *Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por coimas aplicadas a pessoas coletivas*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 2, n.º 3, Outono.

Teixeira, A. Braz. (1985). *Princípios de Direito Fiscal*. Vol. I. 3.ª edição. Coimbra, Almedina.

Teixeira, A. Braz. (julho de 1967). *A Responsabilidade fiscal das pessoas coletivas e dos seus órgãos*. CTF. CIII.

Teixeira, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal* (1.^a Edição ed.). Coimbra: Almedina.

Valdez, V. (2014). *A Constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A Relação jurídica tributária*. Em J. Catarino, & V. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (pp. 177 - 193). Coimbra: Almedina Editora.

Valente, A. I. (novembro de 2006). *A responsabilidade tributária dos técnicos oficiais de contas*. *Fiscalia - Revista da Direção-Geral dos Impostos* (33), 13.

Varela, João Antunes. *Das obrigações em geral*. Vol. I. 7.^o Edição. Coimbra. Almedina.

Vasques, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
